CONTABILITATE – TEORIE ȘI PRACTICĂ

Victor Munteanu

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR

VOLUMUL 2

ediția a II-a revăzută și actualizată

CTP

Scanned with OKEN Scanner

Conf. univ. dr. VICTOR MUNTEANU

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR

– VOLUMUL II –

ediţia a II-a revăzută şi adăugită

Scanned with OKEN Scanner

Dr. VICTOR MUNTEANU

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR

– VOLUMUL 2 –

■ *ediţia a II-a revăzută şi adăugită* ■

BUCUREŞTI
1999

Scanned with OKEN Scanner

În colecţia „CTP" (CONTABILITATE – TEORIE ŞI PRACTICĂ), în afară de volumul de faţă, au mai apărut, de acelaşi autor:

★ CONTABILITATEA ŞI CONSOLIDAREA CONTURILOR ANUALE LA SOCIETĂŢILE DE GRUP, 1997

★ CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR – vol. I, 1998

★ CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR – vol. II, 1998

★ CONTROL ŞI AUDIT FINANCIAR-CONTABIL

★ CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR – vol. I, 1999, ediţia a doua adăugită şi actualizată

În curs de apariţie, de acelaşi autor, colecţia „CTP" vă prezintă acum o altă lucrare de utilitate şi mare interes pentru studenţi, viitori economişti, finanţişti, manageri, pentru lucrătorii Gărzii Financiare, ai poliţiei economice şi ai altor organisme de control financiar-contabil, dar şi pentru numeroşii specialişti din profesia contabilă:

★ CONTROL ŞI AUDIT FINANCIAR-CONTABIL – ediţia a doua adăugită şi actualizată

Lucrările se pot procura direct de la Editura LUCMAN SERV, Bucureşti, tel/fax 223.77.55, 094.602.019 sau din librării şi de la difuzorii de carte.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE

CAPITOLUL 1: BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII FINANCIARE
1.1 Conceptul, definiţia şi funcţiile contabilităţii financiare 9
1.2 Întreprinderea – sferă de acţiune a contabilităţii financiare 13
1.3 Patrimoniul – obiect al reprezentării în contabilitatea financiară 18
1.4 Structura contabilă a patrimoniului şi a rezultatului exerciţiului 23
1.5 Edificiul conceptual al contabilităţii societăţilor comerciale. Normalizarea contabilităţii 28
1.6 Organizarea materială şi formală a contabilităţii financiare 46

CAPITOLUL 2: CONTABILITATEA CAPITALURILOR
2.1. Conţinutul şi structura capitalurilor 107
2.2. Organizarea contabilităţii capitalurilor 114
2.2.1. Obiectivele şi factorii de organizare a contabilităţii capitalurilor 114
2.2.2. Organizarea sistemului de documente şi a evidenţei operative a capitalurilor 117
2.2.3. Evaluarea curentă a capitalurilor 119
2.2.4. Sistemul de conturi utilizat în organizarea contabilităţii capitalurilor 124
2.3. Contabilitatea operaţiilor privind capitalurile proprii 127
2.3.1. Contabilitatea capitalului social 127
2.3.1.1. Contabilitatea operaţiilor de constituire a capitalului social 128
2.3.1.2. Contabilitatea operaţiilor privind creşterea capitalului social 144
2.3.1.3. Contabilitatea operaţiilor privind micşorarea capitalului social 155
2.3.2. Contabilitatea primelor legate de capital 162
2.3.3. Contabilitatea diferenţelor din reevaluare 168
2.3.4. Contabilitatea rezervelor 169
2.3.5. Contabilitatea rezultatelor 173
2.3.5.1. Contabilitatea rezultatului reportat 173
2.3.5.2. Contabilitatea rezultatului exerciţiului 174
2.3.6. Contabilitatea fondurilor proprii cu scop determinat 177
2.3.7. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii 179
2.3.8. Contabilitatea provizioanelor reglementate 184
2.4. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli 190
2.5. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate 196
2.5.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni 196
2.5.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mijlociu 207
2.5.3. Contabilitatea datoriilor diverse pe termen lung 213
2.6. Contabilitatea capitalului la unităţile patrimoniale aparţinând statului 221

CAPITOLUL 3: CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 224
3.1. Delimitări şi structuri privind imobilizările 224
3.2. Organizarea contabilităţii activelor imobilizate 227
3.2.1. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii activelor imobilizate .. 227
3.2.2. Organizarea documentelor primare privind activelor imobilizate ... 228

Scanned with OKEN Scanner

3.2.3. Subsistemul conturilor de imobilizări 231
3.2.4. Evaluarea imobilizărilor 231
3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 235
3.3.1. Caracterizarea imobilizărilor necorporale 235
3.3.2. Contabilitatea cheltuielilor de constituire 235
3.3.3. Contabilitatea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare 237
3.3.4. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare 239
3.3.5. Contabilitatea fondului comercial 249
3.3.6. Contabilitatea altor imobilizări necorporale 253
3.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale 255
3.4.1. Contabilitatea terenurilor 256
3.4.1.1. Contabilitatea terenurilor propriu-zise 256
3.4.1.2. Contabilitatea amenajărilor de terenuri 257
3.4.2. Contabilitatea mijloacelor fixe 258
3.4.2.1. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii mijloacelor fixe 258
3.4.2.2. Organizarea contabilităţii mijloacelor fixe 261
3.4.2.3. Contabilitatea mişcării mijloacelor fixe 273
3.5. Contabilitatea imobilizărilor în curs 306
3.5.1. Caracterizarea generală a imobilizărilor în curs 306
3.5.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale, în curs 307
3.5.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale, în curs 308
3.6. Contabilitatea imobilizărilor financiare 313
3.6.1. Caracterizarea generală a imobilizărilor financiare 313
3.6.2. Contabilitatea titlurilor de participare 314
3.6.3. Contabilitatea titlurilor imobilizate ale activităţii de portofoliu 316
3.6.4. Contabilitatea creanţelor imobilizate 317
3.6.5. Contabilitatea vărsămintelor de efectuat pentru imobilizări financiare 321
3.7. Contabilitatea deprecierii imobilizărilor 322
3.7.1. Amortizarea imobilizărilor 322
3.7.1.1. Definirea, rolul şi modalităţile de calcul privind amortizarea 322
3.7.1.2. Contabilitatea amortizării 336
3.7.2. Contabilitatea provizioanelor privind deprecierea imobilizărilor 345
3.7.2.1. Caracterizarea generală a provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor 345
3.7.2.2. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale 347
3.7.2.3. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor corporale 348
3.7.2.4. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor în curs 349
3.7.2.5. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor financiare 349
Probleme şi întrebări de control 351
Teste-grilă pentru examenele de absolvenţă şi licenţă 355
Bibliografie 387

Scanned with OKEN Scanner

VOLUMUL II

■ CUVÂNT ÎNAINTE 15

■ **CAPITOLUL 4**: CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

4.1 Conţinutul şi structura stocurilor şi a producţiei în curs 17
4.2. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii stocurilor şi a producţiei în curs 21
4.3 Sistemul de clasificare şi codificare a stocurilor – Nomenclatorul stocurilor 22
4.4. Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs 23
4.4.1. Reguli de evaluare a stocurilor 27
4.4.2. Evaluarea în contabilitate a stocurilor la ieşirea din patrimoniu – metode de evaluare 31
4.5. Organizarea sistemului informaţional-contabil al stocurilor şi producţiei în curs de execuţie 37
4.6. Organizarea contabilităţii analitice a stocurilor 42
4.7. Organizarea contabilităţii sintetice a stocurilor şi producţiei în curs 48
4.8. Contabilitatea materiilor prime şi materialelor consumabile 64
4.9. Contabilitatea obiectelor de inventar 84
4.9.1. Organizarea evidenţei operative şi a contabilităţii analitice a obiectelor de inventar 85
4.9.2. Organizarea contabilităţii sintetice a obiectelor de inventar 86
4.9.3. Contabilitatea echipamentului de protecţie şi a echipamentului de lucru 97
4.9.4. Contabilitatea baracamentelor şi amenajărilor provizorii 99
4.10. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie 105
4.11 Contabilitatea produselor 108
4.11.1. Organizarea contabilităţii produselor finite 108
4.11.2. Contabilitatea semifabricatelor 110
4.11.3. Contabilitatea produselor finite 114
4.11.4. Contabilitatea produselor reziduale 119
4.12. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi 122
4.13. Contabilitatea animalelor şi păsărilor 127
4.14. Contabilitatea mărfurilor 133
4.15. Contabilitatea ambalajelor 166
4.15.1. Noţiunea şi clasificarea ambalajelor 166
4.15.2. Organizarea contabilităţii ambalajelor 169
4.15.3. Contabilitatea principalelor operaţii privind ambalajele 172
4.16. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie 183

■ **CAPITOLUL 5**: CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERŢII

5.1. Definirea, conţinutul şi structura decontărilor cu terţii 190
5.2 Obiectivele şi factorii organizării contabilităţilor decontărilor cu terţii ... 193
5.3 Evaluarea datoriilor şi creanţelor 197

Scanned with OKEN Scanner

5.4 Sistemul informaţional-contabil al datoriilor şi creanţelor 197
5.4.1. Documente primare utilizate 197
5.4.2. Evidenţa operativă a datoriilor şi creanţelor 199
5.4.3. Contabilitatea analitică a datoriilor şi creanţelor 199
5.4.4. Sistemul conturilor sintetice utilizate pentru reflectarea în contabilitate a decontărilor cu terţii 200
5.5. Contabilitatea operaţiilor privind decontările cu furnizorii 204
5.6. Contabilitatea operaţiilor privind decontările cu clienţii 222
5.7. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi a operaţiilor asimilate 239
5.8. Contabilitatea decontărilor cu asigurările sociale şi protecţia socială 254
5.9. Contabilitatea decontărilor cu bugetul de stat şi a fondurilor speciale .. 263
5.9.1. Decontările privind impozitul pe profit 263
5.9.2. Decontările privind taxa pe valoarea adăugată 267
5.9.2.1. Taxa pe valoarea adăugată – definire, sferă de aplicare, faptul generator, baza şi cotele de impozitare, decontare 267
5.9.2.2. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii taxei pe valoarea adăugată 278
5.9.2.3. Organizarea contabilităţii taxei pe valoarea adăugată 278
5.9.2.4. Subsistemul conturilor privind taxa pe valoarea adăugată 290
5.9.2.5. Aplicaţii privind contabilizarea operaţiilor de decontare a taxei pe valoarea adăugată 299
5.9.2.6. Decontarea taxei pe valoarea adăugată 328
5.9.3. Decontarea privind impozitul pe salarii 334
5.9.4. Decontările privind subvenţiile 336
5.9.5. Decontările privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 336
5.9.6. Contabilitatea decontărilor cu fondurile speciale 338
5.9.7. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului 339
5.10. Contabilitatea operaţiilor privind decontările în cadrul grupului şi cu asociaţii 341
5.10.1. Decontările în cadrul grupului 341
5.10.2. Decontările cu asociaţii – conturi curente 344
5.10.3. Decontările cu asociaţii privind capitalul 346
5.10.4. Decontările privind dividendele de plată 347
5.10.5. Contabilitatea operaţiilor în participaţie 352
5.11. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi 360
5.11.1. Decontările cu debitorii diverşi 360
5.11.2. Decontările cu creditorii diverşi 365
5.12. Contabilitatea operaţiilor privind decontările între exerciţiile financiare (operaţii de regularizare şi asimilate) 366
5.12.1. Cheltuielile înregistrate în avans 367
5.12.2. Veniturile înregistrate în avans 371
5.12.3. Decontările din operaţii în curs de clasificare 372
5.12.4. Contabilitatea diferenţelor din conversia creanţelor şi datoriilor în devize 374

Scanned with OKEN Scanner

5.13. Contabilitatea operaţiilor privind decontările în cadrul unităţii 379
5.13.1. Decontări între unitate şi subunităţi 380
5.13.2. Decontările între subunităţi 381
5.14. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor 382

CAPITOLUL 6: CONTABILITATEA TREZORERIEI
6.1. Delimitări şi structuri contabile privind trezoreria întreprinderii 385
6.2. Organizarea contabilităţii trezoreriei 386
6.3. Contabilitatea titlurilor de plasament 394
6.3.1. Caracteristicile, structura şi funcţiile titlurilor de plasament 394
6.3.2. Evaluarea titlurilor de plasament 396
6.3.3. Contabilitatea titlurilor de plasament în acţiuni 397
6.3.4. Contabilitatea titlurilor de plasament în obligaţiuni 402
6.3.5. Contabilitatea altor titluri de plasament şi creanţe asimilate 411
6.4. Contabilitatea valorilor de încasat 413
6.4.1. Cecurile de încasat 413
6.4.2. Efectele de încasat 414
6.4.3. Efecte remise spre scontare 415
6.5. Contabilitatea operaţiilor de încasări şi plăţi efectuate în conturile de la bănci 416
6.5.1. Conturi de disponibilităţi păstrate la bănci în lei 416
6.5.2. Conturi de disponibilităţi păstrate la bănci în devize 420
6.5.3. Conturi curente la bănci în lei 425
6.5.4. Conturi curente la bănci în devize 426
6.5.5. Sume în curs de decontare 426
6.5.6. Carnete de cecuri cu limită de sumă 427
6.6. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt 428
6.7. Contabilitatea dobânzilor privind disponibilităţile băneşti şi creditele bancare pe termen scurt 430
6.8. Contabilitatea operaţiilor băneşti în numerar şi a altor valori de trezorerie 432
6.8.1. Contabilitatea operaţiilor în numerar 433
6.9. Contabilitatea acreditivelor şi avansurile de trezorerie 441
6.9.1. Acreditivele 441
6.9.2. Avansurile de trezorerie 443
6.10. Particularităţi privind contabilitatea viramentelor interne 444
6.11. Contabilitatea operaţiilor privind provizioanele pentru deprecierea conturilor de trezorerie 449

CAPITOLUL 7: CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A REZULTATULUI

A. CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR 451
7.1. Conceptul, conţinutul şi structura cheltuielilor 451
7.2. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii cheltuielilor 454
7.2.1. Organizarea documentaţiei primare 455
7.2.2. Organizarea contabilităţii sintetice a cheltuielilor 456

Scanned with OKEN Scanner

7.3. Contabilitatea cheltuielilor din activitatea de exploatare 461
7.3.1. Contabilitatea cheltuielilor cu materiile prime, materialele şi mărfurile 462
7.3.1.1. Cheltuielile cu materiile prime 462
7.3.1.2. Cheltuieli cu materialele consumabile 463
7.3.1.3 Cheltuielile privind obiectele de inventar 464
7.3.1.4. Cheltuielile privind baracamentele şi amenajările proprii 465
7.3.1.5. Cheltuielile privind materialele nestocate 466
7.3.1.6. Cheltuielile privind energia şi apa 467
7.3.1.7. Cheltuielile cu animalele şi păsările 468
7.3.1.8. Chletuieli privind mărfurile 469
7.3.1.9. Cheltuielile privind ambalajele 469
7.3.2. Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terţi 470
7.3.2.1. Cheltuielile de întreţinere şi reparaţii 470
7.3.2.2. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile 471
7.3.2.3. Cheltuielile cu primele de asigurare 472
7.3.2.4. Cheltuielile cu studiile şi cercetările 473
7.3.3. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizările şi provizioanele 474
7.3.4. Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terţi 476
7.3.4.1. Cheltuielile cu colaboratorii 476
7.3.4.2. Chletuielile privind comisioanele şi onorariile 476
7.3.4.3. Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate 477
7.3.4.4. Cheltuielile cu transportul de bunuri şi de personal 478
7.3.4.5. Cheltuielile cu deplasări, detaşări şi transferuri 479
7.3.4.6. Cheltuielile poştale şi taxele de telecomunicaţii 480
7.3.4.7. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate 481
7.3.4.8. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi 482
7.3.5. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate 483
7.3.5.1. Cheltuielile cu impozitul pe salarii 483
7.3.5.2. Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 483
7.3.6. Contabilitatea cheltuielilor cu personalul 487
7.3.6.1. Cheltuielile cu remuneraţiile personalului 487
7.3.6.2. Cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială 488
7.3.7. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare 489
7.3.7.1. Contabilitatea privind pierderile din creanţe 490
7.3.7.2. Alte cheltuieli din exploatare 490
7.4. Contabilitatea cheltuielilor din activitatea financiară 491
7.4.1. Pierderile din creanţe legate de participaţii 491
7.4.2. Cheltuielile privind titlurile de plasament cedate 492
7.4.3. Cheltuielile din diferenţe de curs valutar 493
7.4.4. Cheltuielile privind dobânzile 495

Scanned with OKEN Scanner

7.4.5. Cheltuielile privind sconturile acordate 495
7.4.6. Cheltuielile financiare privind amortizările şi provizioanele 496
7.4.7. Alte cheltuieli financiare 497
7.5. Contabilitatea cheltuielilor excepţionale 498
7.5.1. Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune 499
7.5.2. Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital 500
7.5.3. Cheltuielile excepţionale privind amortizările şi provizioanele ... 501
7.6. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit 503
7.7. Contabilitatea decontării cheltuielilor 503

B. CONTABILITATEA FINANCIARĂ A VENITURILOR 505
7.8. Conceptul, conţinutul şi structura veniturilor 505
7.9. Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii veniturilor 509
7.10. Organizarea contabilităţii financiare a veniturilor 510
7.10.1. Organizarea documentaţiei primare 510
7.10.2. Organizarea contabilităţii sintetice a veniturilor 510
7.11. Contabilitatea veniturilor din activitatea de exploatare 511
7.11.1. Contabilitatea veniturilor din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi 511
7.11.1.1. Veniturile din vânzarea produselor finite 511
7.11.1.2. Veniturile din vânzarea semifabricatelor 512
7.11.1.3. Veniturile din vânzarea produselor reziduale 513
7.11.1.4. Veniturile din lucrări executate şi servicii prestate 514
7.11.1.5. Veniturile din studii şi cercetări 515
7.11.1.6. Veniturile din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii ... 515
7.11.1.7. Venituri din vânzarea mărfurilor 516
7.11.1.8. Veniturile din activităţi diverse 517
7.11.2. Contabilitatea veniturilor din producţia stocată 518
7.11.3. Contabilitatea veniturilor din producţia imobilizată 525
7.11.3.1. Veniturile din producţia de imobilizări necorporale .. 525
7.11.3.2. Veniturile din producţia de imobilizări corporale 526
7.11.4. Contabilitatea veniturilor din subvenţiile de exploatare 527
7.11.5. Contabilitatea altor venituri din exploatare 528
7.11.5.1. Venituri din creanţe reactivate 528
7.11.5.2. Alte venituri din exploatare 529
7.11.6. Contabilitatea veniturilor din provizioane privind activitatea de exploatare 529
7.12. Contabilitatea veniturilor din activitatea financiară 531
7.12.1. Veniturile din participaţii 532
7.12.2. Veniturile din alte imobilizări financiare 533
7.12.3. Veniturile din creanţe imobilizate 533
7.12.4. Veniturile din titluri de plasament 534
7.12.5. Veniturile din diferenţe de curs valutar 534
7.12.6. Veniturile din dobânzi 535
7.12.7. Veniturile din sconturi acordate 536
7.12.8. Alte venituri financiare 537
7.12.9. Veniturile financiare din provizioane 538

Scanned with OKEN Scanner

7.13. Contabilitatea veniturilor excepţionale 539
7.13.1. Veniturile excepţionale din operaţii de gestiune 539
7.13.2. Veniturile din operaţii de capital 540
7.13.3. Veniturile excepţionale din provizioane 541
7.14. Contabilitatea decontării veniturilor 542

C. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIŢIULUI 543
7.15. Determinarea rezultatului 543
7.16. Reflectarea în contabilitate a determinării rezultatului financiar 544
7.17. Calcularea, înregistrarea şi decontarea impozitului pe profit 548
7. 18. Rezultatul net al exerciţiului 551
7.19. Contabilitatea repartizării profitului 553

CAPITOLUL 8: CONTABILITATEA ELEMENTELOR EXTRAPATRIMONIALE ALE AGENŢILOR ECONOMICI
8.1. Caracterizarea generală a conturilor speciale 556
8.2. Conturi în afara bilanţului 557
8.2.1. Angajamente acordate 557
8.2.2 Angajamente primite 558
8.2.3. Mijloace fixe luate cu chirie 558
8.2.4 Valori materiale primite spre prelucrare 559
8.2.5 Valori materiale în păstrare sau în custodie 559
8.2.6. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare 560
8.2.7 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse 560
8.2.8 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate 560
8.2.9 Efecte scontate neajunse la scadenţă 561
8.2.10 Alte valori în afara bilanţului 561
8.2.11 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe .. 561
8.3. Conturile de bilanţ 562
8.3.1 Bilanţ de deschidere 562
8.3.2 Bilanţ de închidere 563

CAPITOLUL 9: LUCĂRILE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ
9.1 Importanţa şi necesitatea lucrărilor de sinteză şi raportare contabilă 565
9.2 Lucrările pregătitoare pentru întocmirea documentelor de sinteză şi raportare contabilă 566
9.2.1 Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere 567
9.2.2 Inventarierea generală a patrimoniului 568
9.2.3 Contabilitatea operaţiilor de regularizare 570
3.a. Operaţii privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar 570
3.b Operaţii privind calculul amortizărilor 575
3.c Operaţii privind provizioanele pentru deprecieri 576
3.d Operaţii privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli 577
3.e Diferenţele de conversie şi de curs valutar 577
3.f Operaţii privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor 579

Scanned with OKEN Scanner

9.2.4. Balanţa conturilor după inventariere 581
9.2.5. Determinarea rezultatului exerciţiului 581
9.3. Lucrările de sinteză şi raportare contabilă semestriale 590
9.3.7. Rezultatele financiare (cod 01) 590
9.3.2. Situaţia patrimoniului (cod 02) 593
9.3.3. Date informative (cod 03) 598
9.3.4. Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate (cod 04) 598
9.3.5. Plăţi restante (cod 05) 598
9.4. Lucrările de sinteză şi raportare contabilă anuale 599
9.4.1. Bilanţul propriu-zis (cod 10) 600
9.4.2. Contul de profit şi pierdere (cod 20) 607
9.4.3. Anexa la bilanţ 611
9.4.4. Raportul de gestiune 612
9.4.5. Verificarea, certificarea şi centralizarea bilanţurilor contabile 613
9.5. Analiza financiară pe baza bilanţului contabil 614
9.5.1. Rolul şi importanţa analizei financiare pe baza bilanţului contabil 614
9.5.2. Analiza pe baza bilanţului propriu-zis 616
9.5.2.1. Analiza statică a bilanţului contabil 616
9.5.2.2. Analiza dinamică a bilanţului contabil 623
9.5.3. Analiza pe baza Contului de profit şi pierdere 630
9.5.3.1. Tabloul soldurilor intermediare de gestiune 630
9.5.3.2. Indicatorii compuşi obţinuţi pe baza datelor contului de profit şi pierdere 632
9.5.4. Analiza combinată 635

CAPITOLUL 10: CONTABILITATEA ALTOR OPERAŢII ECONOMICE
10.1. Contabilitatea operaţiunilor de leasing 639
10.1.1. Obiectul operaţiunilor de leasing 639
10.1.2. Formele leasingului 640
10.1.3. Avantajele şi limitele leasingului 640
10.1.4. Derularea operaţiunilor de leasing 643
10.2. Conturile consolidate la societăţile de grup 650
10.2.1. Generalităţi privind conturile consolidate 650
10.2.2. Definirea conturilor consolidate, metode şi procedee de consolidare 653
10.2.3. Etapele proceselor de consolidare şi operaţiile necesare pentru efectuarea consolidării 657
10.2.4. Influenţa consolidării asupra organizării şi conducerii contabilităţii 658
10.2.5. Conţinutul şi prezentarea conturilor consolidate 658
10.2.6. Exemple privind consolidarea conturilor anuale 675
10.3. Contabilitatea achiziţionării, fuziunii şi lichidării 683
10.3.1. Contabilitatea achiziţionării societăţilor comerciale 683
10.3.2. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale 690
10.3.2.1. Delimitări şi structuri ale fuziunii 690
10.3.2.2. Evaluarea aportului la fuziune 693

Scanned with OKEN Scanner

10.3.2.3. Stabilirea raportului de schimb 694
10.3.2.4. Stabilirea raportului de schimb în cazul fuziunii-creare 695
10.3.2.5. Stabilirea raportului de schimb în cazul fuziunii-absorbţie 698
10.3.2.6. Contabilizarea fuziunii 699
10.3.4. Contabilitatea operaţiilor de lichidare a societăţilor comerciale 709
10.3.4.1. Cauzele dizolvării şi lichidării societăţilor comerciale 709
10.3.4.2. Organele care aplică procedura de lichidare judiciară 713
10.3.4.3. Deosebiri între lichidarea judiciară şi cea benevolă .. 714
10.3.4.4. Etapele procedurii de lichidare judiciară 714
10.3.4.5. Contabilitatea lichidării societăţilor comerciale 715
10.3.4.6. Exemplu privind contabilizarea operaţiilor de lichidare judiciară a unei societăţi comerciale la care rezultatul lichidării este pozitiv 719
Probleme şi întrebări de control (volumul II) 727
Teste-grilă pentru examene de absolvenţă şi licenţă (volumul II) 731
Bibliografie 785

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

„Contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, ghidul prezentului şi consilierul indispensabil al viitorului în economia unei întreprinderi"

J.Fr. Schar

CUVÂNT ÎNAINTE

În cadrul reformei contabile din ţara noastră – aflată încă în curs de desfăşurare – *contabilitatea financiară* tratează complet şi sistematic viaţa contabilă a întreprinderii, întreaga problematică teoretico-metodologică a celui mai important circuit, cel al contabilităţii financiare (generale). Prin aceasta se asigură *urmărirea, controlul şi prezentarea fidelă a patrimoniului, situaţiei şi rezultatelor financiare,* precum şi elaborarea *documentelor de sinteză* ale întreprinderii, potrivit standardelor şi normelor contabile internaţionale în condiţiile cerute de economia de piaţă.

Pornind de la considerentul că actualul sistem contabil implică redefinirea conceptului de gestiune, a sferei de cuprindere şi structurii patrimoniului, mijloacelor şi metodologiilor specifice, prezenta lucrare şi-a propus să dea expresie, să înmănuncheze şi să sistematizeze *categoriile, elementele patrimoniale, operaţiile şi mecanismele noi* intervenite în gestiunea firmei, ca o premisă inevitabilă pentru utilizarea lor cu succes în conducerea acesteia şi pentru *soluţionarea corectă a modului lor de reflectare în contabilitate.*

Problematica – contabilă – abordată în cadrul lucrării este opozabilă *agenţilor economici,* fiecare capitol punând în evidenţă *obiectivele şi factorii organizării materiale şi formale* a contabilităţii într-un domeniu dat.

Propunându-şi să aducă la zi o experienţă conturată şi verificată prin aplicarea noului sistem contabil, lucrarea a fost elaborată printr-o *permanentă raportare şi corectare* la schimbările multiple intervenite în plan juridic, contabil şi fiscal, operate de normalizatorii în materie.

Din problematica contabilităţii întreprinderii societare a fost aleasă şi prezentată în acest volum, revăzut şi actualizat, *contabilitatea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, decontărilor cu terţii, trezoreriei, veniturilor şi cheltuielilor, elementelor extrapatrimoniale, lucrările de sinteză şi raportare contabilă, precum şi elementele de contabilitate aprofundată – achiziţionarea, fuziunea, lichidarea societăţilor şi consolidarea conturilor la nivelul societăţilor de grup.*

La sfârşitul volumului sunt prezentate *o serie de probleme şi întrebări de control, precum şi teste-grilă (modele)* în sprijinul celor care susţin examene de **absolvenţă şi/ sau licenţă**.

În acest sens, lucrarea se adresează, *în primul rând,* celor care în licee, facultăţi sau alte forme de pregătire profesională studiază contabilitatea.

Ea este destinată, *în al doilea rând,* practicienilor din domeniul contabilităţii, experţilor contabili, cenzorilor, auditorilor financiar-contabili, analiştilor financiari şi altor specialişti care doresc să aprofundeze valenţele informaţionale ale contabilităţii.

Tuturor acestora li se oferă problematica *organizării, conducerii şi tehnicii contabile în concepţia de normalizare şi aplicare românească,* în baza actelor normative în domeniu elaborate în ţara noastră. Aşa se explică de ce lucrarea nu abordează critic reglementările contabile româneşti şi prezintă soluţiile în concordanţă cu poziţia organelor de reglementare şi normalizare contabilă, fiscală şi de control.

La redactarea lucrării m-am folosit de o bogată legislaţie şi literatură străină, dar mai ales autohtonă. Adresez mulţumiri normalizatorilor români pentru străduinţa lor de a crea şi apoi perfecţiona un sistem contabil competitiv.

Apreciez, deasemenea, interesul şi competenţa profesională a specialiştilor din învăţământ, cercetare şi practică în domeniul contabil pentru cărţile, studiile şi punctele de vedere proprii care au văzut lumina tiparului, până acum, şi care mi-au fost de un real folos în redactarea lucrării. M-am bucurat de sprijinul calificat al editurii, tipografiei, redactorului şi procesorilor de text, care s-au îngrijit de pregătirea operativă şi apariţia în cele mai bune condiţii a lucrării, drept pentru care le mulţumesc.

Nu în ultimul rând îmi exprim recunoştinţa pentru necontenita înţelegere şi pentru ajutorul primit din partea *familiei mele* la structurarea şi finisarea lucrării.

În sfârşit, mulţumesc, aprioric, cititorilor mei, *elevi şi studenţi, cadre didactice, specialişti* care vor avea răbdarea şi interesul să lectureze şi să folosească această carte.

Sunt conştient de faptul că lucrarea de faţă poate fi îmbunătăţită, că poate face obiectul unor reflecţii critice, unor sugestii şi propuneri. De aceea, voi fi *recunoscător* tuturor pentru recomandările transmise pe care le aştept cu atenţia cuvenită şi pe care le voi recepţiona cu plăcere şi distinsă consideraţie şi le voi avea în vedere la o eventuală nouă ediţie.

Bucureşti, august 1999

Autorul

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4

CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

4.1 CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA STOCURILOR ŞI A PRODUCŢIEI ÎN CURS

Alături de activele imobilizate, un loc şi rol important în gestiunea şi activitatea unităţilor patrimoniale îl au activele circulante (mobilizate). Acestea cuprind ansamblul bunurilor şi serviciilor care intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii, destinate*:

- fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie;
- fie a fi consumate la prima lor utilizare.

Orice întreprindere, pentru a-şi atinge obiectivul propus, trebuie să dispună de mijloace industriale şi comerciale, respectiv de un aparat de producţie format din maşini, utilaje, clădiri şi alte instrumente. Totodată, pentru a face să funcţioneze acest aparat, întreprinderea va trebui să aibă în vedere:

- cumpărarea de *materii prime*;
- asigurarea *stocurilor* pe diferite stadii ale procesului de producţie, în vederea evitării întreruperilor şi salturilor în activitate;
- să vândă *produsele obţinute* pentru a-şi recupera resursele cheltuite.

Spre deosebire de imobilizări, stocurile şi producţia în curs de execuţie se consumă la prima lor utilizare în procesul de producţie, participând la un singur ciclu de exploatare care, în general, nu poate fi mai mare de un an. Ciclul de exploatare în care apar stocurile şi producţia în curs de execuţie se referă la fazele circuitului economic al unităţii productive: aprovizionare-producţie-desfacere. Pe parcursul acestor faze, stocurile îşi modifică atât forma cât şi conţinutul lor material.

* Mémento Pratique Francis Lefebvre, Comptable, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

■ Sub aspectul **gestionării**, ele se pot grupa în *stocuri propriu-zise* şi *producţie în curs de execuţie*, ambele fiind considerate active circulante materiale.

Comisia Internaţională a Standardelor Contabile (International Accounting Standards Committee: I.A.S.C.), în norma de contabilitate IAS2 „Stocurile (Inventories)" – aplicată începând cu 1.01.1976 şi revizuită în anul 1993 – defineşte stocurile ca fiind un element de activ. Ele pot fi:

- bunuri achiziţionate în scopul revânzării (marfa cumpărată de un comerciant cu amănuntul şi destinată revânzării) sau orice altă achiziţie (inclusiv pământul) având acest scop;
- bunuri finite sau în curs de execuţie fabricate de întreprindere;
- materii prime, materiale, utilităţi ce urmează a fi folosite în procesul de producţie;
- costurile serviciului pentru care întreprinderea nu a recunoscut încă venitul aferent, în cazul prestărilor de servicii.

Potrivit reglementărilor I.A.S.C. (IAS 2/1995) stocurile sunt clasificate, după cum urmează:

1. mărfuri;
2. furnituri;
3. materiale;
4. stocuri în curs de execuţie (include şi serviciile);
5. bunuri finite.

Această clasificare este flexibilă, fiecare întreprindere având dreptul să opteze pentru o clasificare specifică activităţii desfăşurate.

În cadrul **stocurilor propriu-zise** se disting:

a) **materiile prime**, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;

b) **materialele consumabile**, care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit. Se pot grupa în: materiale auxiliare, combustibili, materiale de ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile;

c) **produsele**, adică bunuri, lucrări şi servicii obţinute din procesul de exploatare, destinate, în principal, livrărilor către terţi. Ele sunt reprezentate de:

- **semifabricate**: acele bunuri al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor;
- **produse finite**: bunurile care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, care corespund din punct de vedere calitativ şi se depozitează în vederea livrării sau expedierii către clienţi;

Scanned with OKEN Scanner

– **produse reziduale**: bunuri rămase din procesul de producţie şi care pot fi valorificate la preţuri inferioare, în cadrul acestora fiind cuprinse: rebuturi, materiale recuperabile, deşeuri;

d) **animalele şi păsările**, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducţie* sau puse la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine precum şi animalele pentru producţia de lână, lapte şi blană;

e) **mărfurile,** respectiv bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării lor în starea în care au fost achiziţionate;

f) **ambalajele** cuprind bunurile necesare pentru protecţia animalelor şi mărfurilor pe timpul transporturilor şi depozitării sau pentru prezentarea lor comercială. În această categorie de stocuri se includ ambalajele refolosibile achiziţionate goale sau o dată cu materialele şi mărfurile aprovizionate, cele confecţionate în unitate şi cele restituite de clienţi, potrivit contractelor încheiate cu aceştia. Ambalajele şi materialele de ambalat executate în secţiile de fabricaţie ale întreprinderii pentru a fi vândute ca atare se cuprind în stocurile de produse finite. De asemenea, materialele de ambalat care nu se pot gestiona ca ambalaje se includ în stocurile de alte materiale consumabile.

Categorii distincte în cadrul stocurilor constituie obiectele de inventar, baracamentele şi amenajările provizorii.

În România, prin Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991 este dată următoarea definiţie acestei clase de active patrimoniale: „Contabilitatea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie cuprinde ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale, destinate:

- fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie,
- fie a fi consumate la prima lor utilizare".

Obiectele de inventar sunt bunurile cu o valoare mai mică decât limita legală stabilită pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcăminte specială, scule, dispozitivele şi verificatoarele – S.D.V.-urile – aparatele de măsură şi control – A.M.C.-urile – şi alte obiecte similare).

Baracamentele şi amenajările provizorii sunt bunurile achiziţionate sau construite de întreprindere pentru lucrările şi prestaţiile de construcţii. Nu se includ în această categorie lucrările de organizare la care prin demontare sau demolare nu se recuperează materiale.

* Animalele de muncă se cuprind în activele imobilizate, în categoria mijloacelor fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Cea de a doua componentă a activelor circulante materiale este **producţia în curs de execuţie**. Cuprinde producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele terminate dar nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. De asemenea, în această categorie se includ şi lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

Activele circulante materiale fac obiectul contabilităţii stocurilor şi producţiei în curs de execuţie numai în măsura în care ele sunt *în proprietatea întreprinderii*, includzându-le şi pe cele aflate în custodie, în prelucrare sau consignaţie la terţi.

- După **apartenenţa** la patrimoniu, stocurile se pot grupa în:
  - stocuri aflate în gestiune care *fac parte* din patrimoniul propriu al unităţii. Ele se găsesc fie în depozitele sau spaţiile proprii (depozite, magazine, magazii, locuri de producţie), fie se află la terţi (materii şi materiale aflate la terţi, produse aflate la terţi, mărfuri alfate în custodie sau consignaţie la terţi etc.);
  - stocuri aflate în gestiune, dar *care nu fac parte* din patrimoniul propriu. Acestea sunt stocurile primite spre prelucrare sau în custodie şi consignaţie.

- După **provenienţa** lor, stocurile pot fi:
  - stocuri *provenite din cumpărări* din afara unităţii patrimoniale cum sunt: materii prime, materiale, mărfuri, obiecte de inventar etc.;
  - stocuri *provenite din producţia proprie* ca: produse, animale etc.

- Din punct de vedere al **fazelor** procesului de exploatare, stocurile pot fi:
  - stocuri ce ţin de sfera **aprovizionării** (materii prime, materiale, combustibili);
  - stocuri ce ţin de sfera **producţiei propriu-zise** (producţia neterminată, semifabricate etc.);
  - stocuri ce ţin de sfera **comercializării** (produse finite, mărfuri etc.).

Ponderea acestor categorii depinde de condiţiile concrete în care se desfăşoară aprovizionarea, producţia şi comercializarea.

Prin urmare, activele circulante materiale, concretizate în diverse stocuri şi producţie în curs de execuţie, se află succesiv şi neîntrerupt în diferite faze ale procesului de producţie şi comercializare. Această caracteristică a stocurilor de a participa continuu la stadiile circuitului economic şi de a descrie în cadrul exerciţiului mai multe rotaţii relevă aportul lor la realizarea cifrei de afaceri şi la valorificarea capitalului. De aceea, gestiunea stocurilor, asigurarea şi utilizarea raţională a acestora constituie un obiectiv principal al managementului întreprinderilor, la realizarea căruia contabilitatea prin funcţiile sale poate avea o contribuţie însemnată.

Menţinerea stocurilor la nivel minim indispensabil pentru a putea permite funcţionarea normală a întreprinderii asigură formarea *stocului-util*. Există două noţiuni de stoc-util:

– *stocul-normal, optim sau ideal* care asigură nivelul de rentabilitate optimă;

Scanned with OKEN Scanner

– *stocul-util efectiv*, respectiv minimul de stoc care este necesar funcţionării întreprinderii.

În situaţia iregularităţilor posibile în aprovizionare, întreprinderile constituie uneori şi *stocuri de siguranţă* (stocks de précaution). De asemenea, pot folosi prilejul de a face achiziţii în condiţii favorabile, în funcţie de posibilităţile lor financiare, pentru a conserva un stoc de rezervă conjunctural-speculativ (stocks de spéculation).

4.2. OBIECTIVELE ŞI FACTORII ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII STOCURILOR ŞI A PRODUCŢIEI ÎN CURS

Obiectivele contabilităţii stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie sunt, în principal, legate de realizarea funcţiilor comerciale ale întreprinderii.

Principalele *obiective* ce revin contabilităţii în acest domeniu sunt:

■ **Urmărirea şi controlul realizării programului de aprovizionare**. Prin organizarea evidenţei pe grupe şi feluri de stocuri, precum şi a cheltuielilor de transport-aprovizionare pe feluri de cheltuieli, comparate permanent cu prevederile programelor, se asigură informaţii utile cu privire la stadiul aprovizionării.

■ **Asigurarea integrităţii patrimoniale** a stocurilor la locurile de depozitare şi urmărirea permanentă a mişcării lor. Se asigură, prin organizarea contabilităţii mijloacelor circulante materiale pe gestiuni, şi în cadrul acestora pe feluri de stocuri, cantitativ şi valoric, înregistrarea exactă şi la timp a cuantumului mişcărilor şi a diferenţelor rezultate la inventariere, sesizarea existenţei stocurilor fără utilitate sau cu mişcare lentă, pentru luarea măsurilor necesare lichidării acestora.

■ **Urmărirea utilizării raţionale a mijloacelor materiale aprovizionate** impune un asemenea mod de organizare care să permită respectarea normelor de consum specific la eliberarea lor din depozit, evidenţa economiilor sau a materialelor neutilizate, precum şi a materialelor recuperabile rezultate din prelucrarea în secţiile de fabricaţie.

■ **Asigurarea delimitării cheltuielilor de transport-aprovizionare** faţă de valoarea materialelor aprovizionate impune organizarea contabilităţii astfel încât acestea să poată furniza informaţii cu privire la nivelul şi structura cheltuielilor de transport-aprovizionare.

■ **Înregistrarea şi controlul valorificării stocurilor** de mărfuri şi a celorlalte categorii de stocuri destinate spre a fi livrate terţilor.

■ **Evidenţa şi urmărirea stocurilor** de produse în procesul obţinerii şi livrării la preţuri competitive.

■ **Evaluarea realistă a stocurilor** şi determinarea influenţelor asupra patrimoniului şi rezultatelor, prin aplicarea corectă a regulilor de evaluare.

■ **Promovarea principiului prudenţei şi principiului continuităţii** activităţii la evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor.

Realizarea acestor obiective este condiţionată de studierea şi luarea în considerare

Scanned with OKEN Scanner

a *factorilor specifici* care influenţează organizarea contabilităţii activelor circulante materiale, printre care:

- **mărimea întreprinderii**, ca factor care determină alegerea metodei de contabilitate sintetică a stocurilor – fie metoda inventarului permanent, fie metoda inventarului intermitent;
- **structura organizatorică şi funcţională a gestiunilor de stocuri** (depozite, magazii) determină circuitul documentelor primare şi evidenţa analitică pe gestiuni. Modul de organizare a activităii de aprovizionare şi livrare, depozitare şi mişcare a stocurilor de materiale constituie premise de bază ale contabilităţii, întrucât operaţiile specifice lor generează o mare diversitate de documente primare de a căror corectă întocmire şi completare depinde gradul de exactitate a informaţiilor furnizate;
- **caracteristicile tehnico-productive ale activelor circulante materiale**, în funcţie de care se face clasificarea acestora; se stabilesc principalele categorii şi conturile sintetice corespunzătoare lor; se elaborează nomenclatorul structurilor şi pe această bază se organizează evidenţa operativă şi contabilitatea analitică;
- **decalajul** ce poate apare, uneori, în vânzarea şi livrarea stocurilor;
- **sursele de proveniență a activelor circulante** materiale aprovizionate (furnizorii interni şi externi, din producţie proprie, din scoaterea din funcţiune a unor mijloace fixe sau obiecte de inventar, din prelucrare la terţi etc.) influenţează, în principal, conturile sintetice utilizate şi preţurile de evaluare;
- **modul de evaluare a activelor circulante materiale** (determinarea costurilor incorporabile în stocuri şi alegerea procedeelor de evaluare şi înregistrare) influenţează, în special, modul de înregistrare a acestora în contabilitatea sintetică, dar şi alegerea metodelor de determinare a preţurilor de ieşire la stocurile interşarjabile;
- **sistemul de indicatori privind gestiunea de valori materiale** influenţează organizarea contabilităţii stocurilor în vederea calculării mărimii cantitative şi valorice a intrărilor, ieşirilor şi stocurilor, precum şi a cheltuielilor efective de transport-aprovizionare, în funcţie de care se aleg metodele de contabilitate analitică a stocurilor.

De asemenea, la organizarea contabilităţii activelor circulante materiale trebuie consideraţi şi alţi factori, ca: documentele însoţitoare la intrarea stocurilor; amplasarea depozitelor; separarea mijloacelor circulante proprii de cele ce aparţin terţilor; fazele procesului de aprovizionare, precum şi mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de evidenţă şi calcul.

4.3. SISTEMUL DE CLASIFICARE ŞI CODIFICARE A STOCURILOR – NOMENCLATORUL STOCURILOR

Pentru organizarea unei contabilităţi unitare şi corecte este necesar, în primul rând, să se cunoască atât categoriile mari de bunuri gestionate de întreprindere, cât şi fiecare fel de bun în parte – deci gruparea acestora după anumite criterii.

Scanned with OKEN Scanner

La clasificarea stocurilor se folosesc două criterii principale:

- *natura fizică* a bunurilor sau serviciilor;
- ordinea cronologică, *succesiunea* derulării lor în ciclul de exploatare (aprovizionare, producţie în curs, produse, livrări), respectiv destinaţia, utilitatea acestora.

Din punct de vedere al naturii fizice şi al caracteristicilor lor tehnice, stocurile se clasifică pe *categorii, grupe, subgrupe şi clase*, în aşa fel încât într-o grupă să figureze stocuri cu însuşiri comune.

Întrucât stocurile folosite în activitatea unităţilor patrimoniale sunt foarte diversificate, pentru a uşura operaţiile de aprovizionare şi livrare, păstrare, folosire şi evidenţiere, este necesar să se întocmească o listă a tuturor materialelor folosite, cunoscută sub denumirea de *nomenclator de materiale.*

În nomenclatorul de materiale, fiecărui tip de bunuri îi este atribuit un cod specific format din şase caractere numerice şi o cifră de control. Acest cod este semnificativ prin primele două caractere care reprezintă codul grupei de prim nivel din care face parte sortimentul.

Codificarea stocurilor dă posibilitatea înlăturării confuziilor între acestea, uşurează emiterea documentelor primare prin înlocuirea denumirilor lungi cu semne cifrice sau litere convenţionale, asigură prelucrarea automată a datelor.

Întreprinderile stabilesc lista proprie de stocuri în funcţie de nomenclatorul care le corespunde cel mai bine valorilor din gestiune.

Există şi un nomenclator oficial de bunuri şi servicii care se recomandă a fi folosit pentru a facilita elaborarea anchetelor statistice.

La întocmirea documentaţiei tehnice, fişei tehnologice, listei de materiale, normelor de consum, este indicat să se înscrie, pe lângă denumirea materialului sau produsului şi codul acestora.

După succesiunea, ordinea în ciclul de exploatare, clasificarea are în vedere destinaţia stocurilor în activitatea de exploatare, pe baza principiului grupării, omogenizării şi generalizării prin conturi. Această clasificare este folosită la delimitarea conturilor sintetice şi construcţia sistemului de conturi pentru contabilitatea stocurilor.

4.4. EVALUAREA STOCURILOR ŞI A PRODUCŢIEI ÎN CURS

În contabilitate, **stocurile şi producţia în curs de execuţie** sunt reflectate astfel:

- valoric, în contabilitatea sintetică;
- cantitativ şi valoric, cu unele excepţii, în contabilitatea analitică;
- cantitativ, în evidenţa operativă de la locurile de depozitare.

Reflectarea în etalon bănesc a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie presupune evaluarea acestora, adică exprimarea lor valorică.

Preţurile folosite la evaluarea activelor circulante înregistrate în contabilitate se numesc *preţuri de înregistrare.* Ele pot diferi în funcţie de opţiunea unităţilor patrimoniale şi de natura stocurilor şi producţiei în curs de execuţie. Astfel:

Scanned with OKEN Scanner

▼ **Materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, ambalajele şi baracamentele achiziţionate din afara unităţii** pot fi reflectate în contabilitate la **costul de achiziţie, preţul standard sau preţul de facturare al furnizorului.**

a) Costul de achiziţie folosit la înregistrarea intrării stocurilor respective în contabilitate este format din preţul de facturare al furnizorului, taxele şi ambalajele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli incluse în factura furnizorului. Un asemenea preţ devine cost istoric şi *va fi luat în considerare la eliberarea stocurilor în cauză de la locurile de depozitare.*

Întrucât costul de achiziţie, devenit preţ de înregistrare în contabilitate chiar pentru aceleaşi sortimente, diferă de la o perioadă la alta în funcţie de mărimea preţurilor de livrare practicate de furnizori sau de volumul cheltuielilor de transport-aprovizionare, se ridică problema preţurilor unitare care trebuie practicate la ieşirea stocurilor în cauză de la locurile de depozitare. În acest scop, legislaţia românească* stabileşte posibilitatea alegerii de către agenţii economici a uneia dintre următoarele metode**:

- ❒ cost mediu unitar ponderat (CMP);
- ❒ prima intrare-prima ieşire (FIFO);
- ❒ ultima intrare-prima ieşire (LIFO).

- Costul unitar mediu ponderat (CMP) se calculează după fiecare intrare ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă din stocul iniţial plus cantităţile intrate.
- Potrivit metodei „primei intrări-primei ieşiri" (FIFO) bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al lotului următor, în ordine cronologică.
- Potrivit metodei „ultimei intrări-primei ieşiri" (LIFO), bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

b) Preţul standard este un preţ prestabilit ce constă în evaluarea şi înregistrarea stocurilor la preţuri fixe, stabilite anterior pe baza preţurilor medii ale stocurilor respective realizate în perioada precedentă. El *devine preţ de înregistrare în contabilitate cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie.*

Preţurile standard trebuie să fie actualizate periodic, cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori.

---

* Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1995, art. 67.

** Pot fi luate în discuţie şi alte metode ca: proxima intrare – prima ieşire (NIFO), identificarea specifică etc.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele de preţ pot fi:

- **favorabile,** când preţul standard este mai mare decât costul efectiv şi se înscriu în roşu;
- **nefavorabile**, când preţul standard este mai mic decât costul efectiv şi se înscriu în negru.

Diferenţele de preţ stabilite la intrarea bunurilor în patrimoniu se repartizează şi se înregistrează porporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite cât şi asupra stocurilor cu ajutorul unui coeficient de repartizare K, care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare (K)} = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei (cumulate de la începutul anului)}}{\text{Sold iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare (cumulat de la începutul anului)}}$$

sau

$$K = \frac{\textbf{Si} \text{ (cont de diferenţe)} + \textbf{Rd.} \text{ (cont de diferenţe)}}{\textbf{Si} \text{ (cont de stoc la preţ de înregistrare)} + \textbf{Rd.} \text{ (cont de stoc la preţ de înregistrare)}}$$

Acest coeficient se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, obţinându-se, astfel, diferenţele de preţ aferente bunurilor ieşite.

El se înmulţeşte cu valoarea stocurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite. Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La finele perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, evaluate la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie.

c) Preţul de facturare al furnizorului este preţul indicat în factura furnizorului.

Când acesta este modificat, la livrările ulterioare, cumpărătorul va considera stocurile aprovizionate ca sortimente diferite, deoarece au preţuri unitare diferite, chiar dacă sortimentele sunt aceleaşi.

Preţurile de facturare *devin preţuri de înregistrare în contabilitate cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie.*

Diferenţele de preţ vor fi în toate cazurile *nefavorabile*, pentru că, în fapt, reprezintă cheltuielile de transport-aprovizionare.

În acest caz, cheltuielile de transport – aprovizionare se vor înregistra *distinct* în conturile de diferenţe de preţ. Cheltuielile de transport – aprovizionare

Scanned with OKEN Scanner

colectate în conturile de diferenţe se vor repartiza proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor, tot cu ajutorul unui coeficient de repartizare K (ca şi în cadrul diferenţelor de preţ), care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare (K)} = \frac{\text{Cheltuieli de transport aferente stocurilor existente la începutul perioadei} + \text{Cheltuieli de transport aferente intrărilor de stocuri în cursul perioadei (cumulate de la începutul anului)}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţ de factură} + \text{Valorea intrărilor de stocuri în cursul perioadei la preţ de factură (cumulat de la începutul anului)}}$$

sau

$$K = \frac{\textbf{Si} \text{ (cont de diferenţe)} + \textbf{Rd.} \text{ (cont de diferenţe)}}{\textbf{Si} \text{ (cont de stoc la preţ de factură)} + \textbf{Rd.} \text{ (cont de stoc la preţ de factură)}}$$

De menţionat că, în acest caz, *conturile de diferenţe colectează cheltuielile de transport-aprovizionare.*

Acest coeficient se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune la preţuri de factură, obţinându-se astfel cheltuielile de transport-aprovizionare aferente bunurilor ieşite din gestiune.

La sfârşitul lunii soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri la preţ de înregistrare, reflectându-se astfel valoarea stocurilor la costul de achiziţie, respectiv de producţie.

▼ **Producţia în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială, în regie proprie,** pot fi reflectate în contabilitate la *cost de producţie* sau la *preţ standard.*

a) Costul de producţie este format din totalitatea cheltuielilor ocazionate de fabricarea bunurilor respective. **Un asemenea cost devine preţ de înregistrare în contabilitate.**

Prezintă dezavantajul că nu este cunoscut de abia după expirarea lunii curente.

La ieşirea stocurilor din locurile de depozitare vor trebui calculate costurile unitare ale acestora. Se va folosi una din metodele exemplificate în cazul stocurilor procurate din afara unităţii şi evaluate la cost de achiziţie şi anume: costul mediu ponderat (CMP), prima intrare – prima ieşire (FIFO), ultima intrare – prima ieşire (LIFO).

b) Preţul standard este un preţ prestabilit şi el poate fi costul de producţie antecalculat (planificat) sau preţul de livrare al stocurilor în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

El poate deveni preţ de înregistrare în contabilitate cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de producţie.

Diferenţele de preţ, calculate în mod asemănător, ca şi în cazul materialelor, se repartizează atât asupra ieşirilor de bunuri cât şi asupra stocurilor, astfel încât, la finele perioadelor, pentru stocurile în cauză, se va putea cunoaşte costul lor de producţie.

▼ **Animalele şi păsările** sunt reflectate în contabilitate la *costul de achiziţie*, pentru cumpărările din afara unităţii, ori la *costul de producţie*, pentru cele provenite din producţie proprie.

Costurile de achiziţie şi de producţie devenite preţuri de înregistrare în contabilitate a animalelor şi păsărilor au semnificaţia şi modalitatea de aplicare descrise mai sus.

4.4.1. Reguli de evaluare a stocurilor

Contabilitatea trebuie să asigure delimitarea costurilor încorporabile în stocuri şi să instituie procedee de determinare a costurilor de intrare a lor (stocurilor) în patrimoniu.

La evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs se disting patru momente principale, corespunzătoare stării lor patrimoniale:

A) evaluarea la intrarea în patrimoniul întreprinderii;
B) evaluarea la inventariere;
C) evaluarea la bilanţ;
D) evaluarea la ieşirea din patrimoniul întreprinderii.

A. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu

Regula generală de evaluare şi înregistrare a stocurilor, la intrarea lor în patrimoniu, este evaluarea la *costul istoric*, care poate fi identificat, după caz, prin:

- *costul de achiziţie*, în cazul bunurilor aprovizionate de la terţi;
- *costul de producţie*, în cazul bunurilor şi serviciilor obţinute din activitatea proprie de exploatare.

Costurile* sunt determinate prin contabilitatea internă de gestiune (contabilitate analitică). În lipsa acesteia, prin calcule statistice şi, în cazuri excepţionale, se poate porni de la un preţ de vânzare.

La *intrarea* în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează, deci, în contabilitate, astfel:

* După terminologia Planului Contabil General francez „costul" este suma cheltuielilor făcute pentru un element definit de cadrul (interiorul) unei reţele de analiză. După stadiile sale de elaborare, diverse costuri pot fi determinate după mai multe criterii: după aprovizionare (costul de achiziţie); după fabricaţie (costul de producţie); după distribuţie (costul de revenire). Expresia „Coût de revient" substituie tradiţionalul „prix de revient" (preţul de revenire). „Le prix" (preţul), expresie monetară a valorii unei tranzacţii, se aplică numai la relaţiile întreprinderii cu mediul exterior (prix d'achat – preţ de cumpărare, prix de vente – preţ de vânzare).

Scanned with OKEN Scanner

● *Materiile prime, materialele consumabile,* obiectele de inventar, animalele, mărfurile şi alte bunuri **procurate cu titlu oneros (cumpărate),** la *costul de achiziţie,* în structura căruia se cuprind următoarele elemente:

a) *Preţul de cumpărare a bunurilor,* din care sunt deduse taxele recuperabile legal (TVA şi taxe asimilate), precum şi rabaturile, remizele, risturnuri etc;

b) *Taxe vamale* aferente bunurilor importate;

c) *Cheltuieli accesorii de achiziţionare* – acestea fiind cheltuielile directe sau indirecte legate de aprovizionare până la intrarea bunurilor în gestiune; ele pot fi:

❒ *costuri externe,* cum sunt comisioane, cheltuieli de tranzit, transportul extern, asigurare etc.;

❒ *costuri interne* de transport pe parcursul intern, cheltuieli de încărcare-descărcare, recepţie, manipulare.

Nu se cuprind în costul de achiziţie cheltuielile financiare aferente finanţării necesare constituirii stocurilor şi nici sconturile financiare acordate pentru plata înainte de scadenţă.

● *Producţia în curs de execuţie,* semifabricatele şi produsele finite, precum şi alte bunuri **executate de către întreprindere**, se evaluează la *costul de producţie,* format din următoarele elemente:

a) preţul de achiziţie al materialelor consumate;

b) cheltuieli directe de fabricaţie (producţie);

c) cheltuieli indirecte de producţie, aferente – cele raţional legate, de fabricaţia bunurilor.

● *Activele (stocurile) circulante materiale aduse ca* **aport de capital, obţinute cu titlu gratuit** sau **prin donaţie** se evaluează şi înregistrează la *valoarea de utilitate* estimată în funcţie de preţul pieţei şi starea acestora.

Costul de intrare în patrimoniu (de achiziţie sau de producţie) este denumit şi *valoarea de intrare,* respectiv *valoarea contabilă.*

B. Evaluarea stocurilor cu ocazia inventarierii. Regula generală de evaluare şi înregistrare a stocurilor, la inventar, este evaluarea la *valoarea actuală* sau *de utilitate,* denumită şi *valoare de inventar.*

Aceste valori se stabilesc în funcţie de utilitatea bunului în întreprindere şi preţul pieţii.

Valoarea de inventar este, deci, egală cu valoarea actuală, care este o valoare estimată (se apreciază) în funcţie de piaţă şi de utilitatea bunului pentru întreprindere.*

Valoarea de utilitate sau preţul pieţei, ca bază de evaluare a bunurilor la inventariere, se identifică, în principal, în funcţie de destinaţia lor, astfel:

● *bunurilor (activelor) destinate* **vânzării** (mărfurile, produsele finite, unele semifa-

* Planul Contabil General francez (P.C.G.) defineşte astfel valoarea de inventar: valoarea de inventar este valoarea venală, respectiv preţul presupus a fi acceptat să-l dea un cumpărător în starea şi locul unde se găseşte bunul. Valoarea venală trebuie să fie apreciată în funcţie de situaţia întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

bricate şi materiale) li se stabilesc, de regulă, valoarea de inventar sub forma *valorii nete de realizare* care este dată de *preţul de vânzare* **previzionat (estimat),** din care se scad cheltuielile rămase de efectuat pentru comercializarea lor, cum sunt cheltuieli de transport, comisioane cedate, cheltuieli în perioada de garanţie etc.;

- *semifabricatele şi producţia in curs de execuţie* se evaluează la valoarea componentelor materiale încorporate la care se adaugă costurile stadiilor de prelucrare tehnologică parcursă (stabilite prin metode tehnice sau metodă contabilă);
- *materiile prime şi materialele consumabile* destinate utilizării în exploatare se evaluează la costul lor de înlocuire (de reaprovizionare).

La inventariere pot fi constatate şi stabilite valori actuale, care delimitează stocurile în trei categorii:

- stocuri care *nu prezintă deprecieri* şi pentru care valoarea de inventar este **egală** cu valoarea contabilă;
- stocuri ce *au suferit deprecieri*, care se evaluează la preţul posibil de valorificat a căror valoare de inventar este **mai mică** decât valoarea contabilă;
- stocuri la care utilitatea sau preţul pieţii creşte şi, deci, valoarea de inventar este **mai mare** decât valoarea contabilă.

În ceea ce priveşte normele de inventariere a stocurilor utilizate la noi în ţară* trebuie făcută precizarea că se vor utiliza metode diferite de stabilire a valorii de inventar în funcţie de *natura* stocurilor, după cum urmează:

1. Pentru materii prime şi materiale cumpărate, valoarea de inventar se stabileşte pe baza costului de achiziţie al ultimului lot intrat;
2. Stocurile fabricate destinate desfacerii se evaluează la costul de producţie al ultimei perioade calculate când s-a produs intrarea. Se poate folosi şi varianta când pornind de la preţul pieţei ca valoare de realizare se scade rezultatul potenţial, calculat în mod analitic pe produs sau rezultatul mediu calculat în funcţie de rata rentabilităţii;
3. Privind stocurile de producţie neterminată, semifabricatele şi produsele destinate consumului intern, valoarea de inventar se estimează la nivelul costurilor de producţie.
4. Mărfurile se evidenţiază pornind de la preţul pieţei la 31.XII sau preţul de vânzare la aceeaşi dată din care se scade rabatul (adaosul sau marja comercială);
5. Stocurile degradate sau deteriorate parţial se reduc corespunzător cu gradul de depreciere, valoarea lor de inventar fiind egală cu valoarea de întrebuinţare pe care o pot căpăta în întreprinderi sau cu preţul de valorificare în afară, stabilit prin corelaţie cu preţul altor bunuri similare care se comercializează.

În aceleaşi Norme privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului* sunt făcute următoarele precizări:

* Legea contabilităţii şi Regulamentul de aplicare a acesteia, Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 2388/dec. 1995.

Scanned with OKEN Scanner

„La stabilirea valorii de inventar se va aplica principiul *prudenţei*, potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor." În acest sens:

- în cazul în care se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea bunului pentru unitate şi preţul pieţei, *este mai mare* decât valoarea cu care sunt acestea înregistrate în contabilitate, *în listele de inventariere vor fi înscrise valorile din contabilitate.*
- în cazul în care valoarea de inventar *este mai mică* decât valoarea din contabilitate, *în listele de inventariere se vor înscrie valorile de inventar.*
- pentru asigurarea imaginii fidele a patrimoniului, în cazul constatării unor deprecieri relative (nedefinitive) trebuie constituit un *provizion pentru deprecieri*, care să reflecte situaţia reală existentă, indiferent de situaţia economică a agentului economic respectiv, chiar şi în cazul în care aceste cheltuieli nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal.

Provizioanele constituite cu ocazia inventarierii, pentru deprecierile constatate, nu sunt deductibile fiscal.

- în cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura *imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.*

Prin valoare de înlocuire se înţelege costul de cumpărare practicat pe piaţă, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv T.V.A., cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

La stabilirea valorii de imputare nu se vor avea în vedere provizioanele pentru depreciere constatate.

C. Evaluarea stocurilor la închiderea exerciţiului prin bilanţ contabil se face la *valoarea de intrare*, respectiv *valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele evaluărilor la inventariere.*

În acest scop, valoarea de intrare (contabilă) se compară cu valoarea de utilitate (actuală/de inventar), reţinându-se valoarea cea mai mică dintre cele două mărimi după regula de prudenţă „lower of cost or market" (cea mai mică valoare între cost şi preţul pieţei). Pot fi posibile următoarele cazuri:

- pentru stocurile la care au rezultat *diferenţe în plus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, *în bilanţ acestea sunt evaluate la valoarea lor de intrare.* Deci, plusul de valoare (valoare de inventar > valoare de intrare) **nu se înregistrează** în contabilitate;
- pentru stocurile la care s-au constatat *diferenţe în minus* între valoarea de inventar şi valoarea lor de intrare, acestea *se evaluează în bilanţ la valoarea de inventar.* În contabilitate aceste stocuri vor continua să fie înregistrate la valoarea lor de intrare (ca valoare brută), iar **minusul de valoare** datorat unor deprecieri probabile se înregistrează prin intermediul conturilor de **provizioane**. Dacă din valoarea de intrare (contabilă) a

Scanned with OKEN Scanner

stocurilor se deduce valoarea deprecierilor pentru care au fost calculate şi înregistrate provizioane, se obţine valoarea de inventar ca valoare netă care se înscrie în bilanţ.

Pe baza celor arătate se desprinde **regula generală de evaluare şi înregistrare a stocurilor, şi anume: înregistrarea lor în contabilitate la valoarea de intrare, stabilită la nivelul costului de achiziţie sau a costului de producţie, după caz, ca forme ale costului istoric. Prin aceasta se asigură aplicarea principiului realităţii (costului istoric), costurile efective de achiziţie şi de producţie fiind parametrii reali ai valorii stocurilor.**

Totodată, principiul prudenţei cere ca plusurile de valoare între valoarea de inventar şi valoarea de intrare **să nu fie înregistrate**, acestea nefiind realizate, iar pe de altă parte pentru minusurile de valoare acelaşi principiu cere **constituirea de provizoane** din care aceste minusuri să fie acoperite în caz că la valorificarea stocurilor, minusurile de valoare se confirmă total saù parţial.

4.4.2. Evaluarea în contabilitate a stocurilor la ieşirea din patrimoniu – metode de evaluare

La *ieşirea* din patrimoniu sau darea în consum, stocurile sunt evaluate şi se înregistrează scăderea acestora din gestiune la *valoarea lor de intrare.*

Problema fundamentală a înregistrărilor la ieşirea stocurilor cumpărate sau fabricate este cea a preţului utilizat pentru evaluarea loturilor ieşite.

În condiţiile în care pe parcursul desfăşurării activităţii, aceleaşi feluri de bunuri (materiale, mărfuri, ambalaje etc.) se procură la preţuri diferite, pentru evaluarea cantităţii de stocuri ieşite sau consumate, având la bază valoarea de intrare (costul estimat de intrare) a acestora, reglementările şi standardele internaţionale recomandă următoarele metode de evaluare:

- ★ metoda costului mediu ponderat (CMP);
- ★ metoda prima intrare – prima ieşire (FIFO);
- ★ metoda ultima intrare – prima ieşire (LIFO);
- ★ metoda proxima intrare – prima ieşire (NIFO);
- ★ metoda costului standard;
- ★ metoda identificării specifice.

■ Metoda costului mediu ponderat (CMP)

Costul unitar mediu ponderat se calculează ca raport între valoarea totală a stocului iniţial (S_i) plus valoarea totală a intrărilor (V_i) şi cantitatea existentă în stocul iniţial (q_s), plus cantităţile intrate (q_i):

$$CMP = \frac{S_i + V_i}{q_s + q_i \Sigma q_i}$$

Scanned with OKEN Scanner

Metoda costului mediu ponderat poate fi aplicată în două variante:

- actualizarea costului unitar mediu ponderat după fiecare intrare;
- actualizarea periodică a costului unitar mediu ponderat fie lunar, fie la alte perioade, care în principiu să nu depăşească durata medie de stocare.

Se exemplifică modul de calcul al costului mediu ponderat (CMP), folosind următoarele date:

Data	Natura operaţiei	Cantitate	Preţ unitar	Valoare
01.01	Stoc iniţial	1.000	10.000	10.000.000
02.04	Ieşiri pentru vânzări	-200	?	?
03.08	Ieşiri pentru vânzări	-100	?	?
04.09	Intrări	1.000	15.000	15.000.000
05.10	Ieşiri pentru vânzări	-1.100	?	?
07.10	Ieşiri pentru vânzări	-300	?	?
08.11	Intrări	2.000	20.000	40.000.000
10.12	Ieşiri	-1.300	?	?
31.12	Stoc final	1.000	?	?

■ *Varianta CMP după fiecare intrare.* În acest caz ieşirile sunt evaluate cu ultimul cost mediu ponderat, obţinut prin formula:

$$CMP = \frac{S_i + V_i}{q_s + q_i}$$

unde S_i este stocul precedent evaluat la costul mediu ponderat precedent (vechiul preţ mediu).

Prin aplicarea acestei variante se obţin următoarele valori de ieşire:

Data	Mişcări (+ intrări – ieşiri)			Stoc		
	Cantitate	Preţ (CMP)	Valoare	Cantitate	Preţ (CMP)	Valoare
01.01	–	–	–	1.000	10.000	10.000.000
02.04	-200	10.000	-2.000.000	800	10.000	8.000.000
03.08	-100	10.000	-1.000.000	700	10.000	7.000.000
04.09	+1.000	15.000	+15.000.000	1.700	12.941,2	22.000.000
05.10	-1.100	12.941,2	-14.235.320	600	12.941,2	7.764.680
07.10	-300	12.941,2	-3.882.360	300	12.941,2	3.888.360
06.11	+2.000	20.000	+40.000.000	2.300	19.079,3	43.882.360
10.12	-1.300	19.079,3	-24.800.090	1.000	19.079,3	19.079.270

Scanned with OKEN Scanner

■ *Varianta actualizării CMP în funcţie de durata medie de stocare*

Se determină durata unei rotaţii = $\frac{\text{Cantităţi intrare } (qi)}{\text{Stocul mediu } (qs)} = \frac{3.000}{1.000} = 3$ rotaţii;

$\frac{12 \text{ luni}}{3} = 4$ luni, durata medie de stocare.

Costul mediu ponderat al aprovizionărilor din perioada a patru luni (septembrie – decembrie) este:

$$CMP = \frac{15.000.000 + 40.000.000}{1.000 + 2.000} = \frac{55.000.000}{3.000} = 18.333,33 \text{ lei}$$

Stocul final este evaluat la 18.333.333 lei (1.000 x 18.333,33 lei). Această valoare este diferită de cea rezultată din varianta anterioară, fiind mai mică.

Prin varianta actualizării periodice a CMP, în condiţiile creşterii preţurilor, prin inflaţie, preţul de evaluare al stocului final este mai mic decât ultimul preţ de aprovizionare, astfel că valoarea ieşirilor va fi mai mare decât în prima variantă, influenţând corespunzător cheltuielile de exploatare şi rezultatele financiare.

■ **Metoda prima intrare/prima ieşire FIFO (FIRST-IN, FIRST-OUT)**

Potrivit acestei metode, bunurile ieşite din gestiune *se evaluează la costul* **de achiziţie** al *primului lot intrat*, respectiv al articolului care este mai vechi în stoc. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune sunt evaluate la costul de achiziţie al lotului următor în ordine cronologică.

Din aplicarea metodei FIFO, la datele luate spre exemplificare, rezultă următoarea evaluare a ieşirilor şi stocurilor.

Data	Mişcări (+ intrări – ieşiri)			Stoc		
	Cantitate	Preţ	Valoare	Cantitate	Preţ	Valoare
01.01	–	–	–	1.000	10.000	10.000.000
02.04	-200	10.000	-2.000.000	800	10.000	8.000.000
03.08	-100	10.000	-1.000.000	700	10.000	7.000.000
04.09	+1.000	15.000	+15.000.000	1.700 { 700	10.000	7.000.000 }
				{ 1.000	15.000	15.000.000 }
05.10	-1.100 { 700	10.000	-7.000.000 }	–	–	–
	{ 400	15.000	-6.000.000 }	600	15.000	9.000.000
07.10	-3.000	15.000	-4.500.000	300	15.000	4.500.000
06.11	+2.000	20.000	+40.000.000	2.300 { 300	15.000	4.500.000 }
				{ 2.000	20.000	40.000.000 }
10.12	-1.300 { 300	15.000	-4.500.000			
	{ 1.000	20.000	20.000.000	1.000	20.000	20.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Prin această metodă ieşirile se estimează la valoarea de intrare în ordinea intrării loturilor în gestiune.

■ Metoda ultima intrare/prima ieşire: LIFO (LAST-IN, FIRST-OUT)

Ieşirile sunt *evaluate la costul ultimului lot intrat*, respectiv al articolului care este cel mai recent. După epuizarea ultimului lot, cantităţile ieşite vor fi evaluate la costul lotului anterior.

Data	Mişcări (+ intrări – ieşiri)			Stoc		
	Cantitate	Preţ	Valoare	Cantitate	Preţ	Valoare
01.01	–	–	–	1.000	10.000	10.000.000
02.04	-200	10.000	-2.000.000	800	10.000	8.000.000
03.08	-100	10.000	-1.000.000	700	10.000	7.000.000
04.09	+1.000	15.000	+15.000.000	1.700 { 700	10.000	7.000.000 }
				{ 1.000	15.000	15.000.000 }
05.10	-1.100 { 1.000	15.000	-15.000.000 }	600	10.000	6.000.000
	{ 100	10.000	-1.000.000 }			
07.10	-300	10.000	-3.000.000	300	10.000	3.000.000
06.11	+2.000	20.000	+40.000.000	2.300 { 300	10.000	3.000.000 }
				{ 2.000	20.000	40.000.000 }
10.12	-1.300	20.000	-26.000.000	1.000 { 300	10.000	3.000.000 }
				{ 700	20.000	14.000.000 }

Din analiza comparativă a acestor metode se poate observa:

– lei –

COSTURI	Metoda		
	CMP	FIFO	LIFO
Costul bunurilor din stoc la 1.01	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Costul bunurilor achiziţionate	+55.000.000	+ 55.000.000	+ 55.000.000
Costul bunurilor ieşite	-45.920.070	-45.000.000	-48.000.000
Costul bunurilor din stoc la 31.12	19.079.270	20.000.000	17.000.000

Metodele FIFO şi LIFO dau rezultate extreme, prima evaluând stocul final la ultimul cost de achiziţie, mai mare, face ca ieşirile să aibă o valoare mai mică faţă de valoarea determinată prin metoda LIFO. Prin metoda costului mediu (CMP), calculat după fiecare operaţie, evaluările se situează ca mărime, între valorile date de celelalte două metode, în timp ce prin calcularea costului mediu ponderat la sfârşitul lunii se va obţine un rezultat-extrem (maximizează valoarea ieşirilor).

Într-o perioadă caracterizată prin creşterea preţurilor, varianta LIFO este cea care realizează o mai bună corespondenţă între veniturile şi costurile cele mai recente. Întrucât acestea se apropie de costurile de înlocuire, LIFO separă rezultatul din operare de rezultatul din deţinerea de active, deci corectează eroarea de desincronizare.

În schimb, varianta FIFO asociază veniturilor obţinute costurile cele mai vechi,

Scanned with OKEN Scanner

incluzând rezultatul din deţinere în rezultatul din operare. Varianta LIFO serveşte astfel mai bine necesităţile de informare ale utilizatorilor, prin compararea performanţei comerciale a managerilor cu rezultatele generate de achiziţia stocurilor. Popularitatea variantei LIFO este în strânsă legătură cu diminuarea profilului impozabil şi, deci, cu îmbunătăţirea trezoreriei, acolo unde legislaţia fiscală permite aplicarea acestei metode. În România, varianta LIFO este admisă ca metodă contabilă, dar cum regulile de determinare a rezultatului fiscal restrâng utilizarea ei de către contribuabili, aplicarea acestei metode nu este frecventă. Problemele ridicate de utilizarea metodei LIFO se rezumă la:

- subevaluarea stocurilor în bilanţ;
- descreşterea volumului fizic real al stocurilor finale;
- nivelul ridicat al costurilor antrenate de introducerea şi operarea sistemului (metodei).

Metoda proxima intrare/prima ieşire NIFO (NEXT-IN, FIRST-OUT)

Această metodă este apropiată în concepţia sa de metoda LIFO şi este enunţată astfel: cea mai apropiată, proxima intrare – prima ieşire. *Evaluarea ieşirilor* **din stoc** *se face la valoarea lor de înlocuire* bazată pe preţul ultimei facturi (eventual la preţul estimativ al următoarei facturi). Ea este suma pe care întreprinderea va accepta să o plătească pentru achiziţionarea unui bun de substituire care să permită asigurarea unui flux identic de bunuri şi servicii în acelaşi condiţii de exploatare.

Metoda costului (preţului) standard

Întreprinderile în cadrul contabilităţii interne de gestiune pot să determine costuri şi preţuri prestabilite pentru a evalua stocurile folosind *costurile (preţurile) standard.*

Practic, aceste costuri pot fi costuri antecalculate sau costuri medii dintr-o perioadă anterioară.

În cazul folosirii acestei metode de evaluare, bunurilor li se stabilesc, anticipat, costurile fixe de înregistrare, cu ajutorul cărora se evaluează şi înregistrează intrările şi ieşirile.

Diferenţele dintre costul de înregistrare (standard) şi costurile efective de achiziţie sau de producţie se evidenţiază în conturi distincte.

Pentru exemplificare, se consideră marfa „zahăr", în luna martie, când stocurile au evoluat astfel:

– 1 martie: stoc iniţial 3.000 kg la costul de achiziţie de 10.000 lei/kg;
– 5 martie: intrare 5.000 kg la cost de achiziţie de 10.500 lei/kg;
– 9 martie: vânzare 4.000 kg;
– 14 martie: intrare 6.000 kg la cost de achiziţie de 11.000 lei/kg;
– 20 martie: vânzare 3.500 kg;
– 28 martie: vânzare 4.500 kg;
– 31 martie: stoc final 2.000 kg.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă pentru această marfă preţul fix este de 10.000 lei/kg, fişa stocului se prezintă astfel:

Fişa de stoc – Marfa: ZAHĂR, pe luna martie a.c.

Data	Operaţia	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Q	P	V	Q	P	V	Q	P	V
01.03	Stoc iniţial	–	–	–	–	–	–	3.000	10.000	30.000.000
05.03	Intrări	5.000	10.000	50.000.000	–	–	–	8.000	10.000	80.000.000
09.03	Ieşiri	–	–	–	4.000	10.000	40.000.000	4.000	10.000	40.000.000
14.03	Intrări	6.000	10.000	60.000.000	–	–	–	10.000	10.000	100.000.000
20.03	Ieşiri	–	–	–	3.500	10.000	35.000.000	6.500	10.000	65.000.000
28.03	Ieşiri	–	–	–	4.500	10.000	45.000.000	2.000	10.000	20.000.000

Între costurile de achiziţie şi costul standard au fost înregistrate diferenţe care au fost evidenţiate distinct. Aceste diferenţe se repartizează la sfârşitul lunii asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocului existent cu ajutorul coeficientului de repartizare al diferenţelor de preţ. Cota-parte din diferenţele de preţ aferentă ieşirilor se va calcula prin înmulţirea valorii bunurilor ieşite cu coeficientul calculat. Diferenţele nerepartizate ieşirilor corespund stocurilor existente la sfârşitul lunii.

* * *

Indiferent de metoda de contabilitate adoptată pentru evidenţa stocurilor, evaluarea lor reprezintă o problemă a cărei rezolvare depinde de complexitatea structurii sortimentale, fiscalitate şi rentabilitate. **Structura sortimentală** impune folosirea acelei metode care să asigure o evaluare cât mai exactă în raport cu realitatea, fără a amplifica volumul muncii de calcul.

Exemplu: dacă întreprinderea fabrică un număr mai mic de produse (de valoare mare) şi se poate şti cu certitudine în ce produs a fost înglobat fiecare element din stoc, se poate adopta metoda **identificării specifice**.

Fiscalitatea şi rentabilitatea sunt principalii factori care condiţionează adoptarea unei metode sau a alteia, deoarece evaluarea cantităţii de stocuri la sfârşitul perioadei este cheia care conduce la supra sau subevaluarea profitului, iar pe această bază încadrarea sau nu în principiul prudenţei.

Relaţiile de calcul folosite în judecăţile de valoare sunt următoarele:

a) pentru ***stocurile cumpărate şi vândute.***

Rezultatul = Vânzări – Costul bunurilor vândute

iar,

Costul bunurilor vândute = Costul bunurilor disponibile pentru vânzare – Costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei

Scanned with OKEN Scanner

b) pentru ***stocurile fabricate***,

Rezultatul = Vânzări – Costul bunurilor vândute

Costul bunurilor vândute = Costul bunurilor disponibile pentru vânzare – Costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei

Costul bunurilor disponibile pentru vânzare = Costul de achiziţie al stocurilor consumate + Cheltuielile directe de producţie pentru prelucrare + Cota de cheltuieli indirecte de producţie repartizate

Costul de achiziţie al stocurilor consumate = Costul de achiziţie al stocurilor disponibile – Costul de achiziţie al bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei

Costul de achiziţie al stocurilor disponibile = Costul de achiziţie al bunurilor în stoc la începutul perioadei + Costul de achiziţie al stocurilor cumpărate în cursul perioadei

Relaţiile prezentate mai înainte relevă faptul că orice supraevaluare a bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei conduce la creşterea rezultatului care, la rândul său, formează obiectul impozitării şi distribuirii ca dividende. În mod indirect este afectată menţinerea integrităţii capitalului social. În consecinţă, pentru ca întreprinderea să se înscrie în principiul prudenţei, concomitent cu rezolvarea raporturilor cu fiscalitatea într-o economie stabilă se recomandă metoda costului mediu ponderat şi FIFO; în schimb într-o economie inflaţionistă sunt indicate metodele LIFO şi NIFO.

4.5. ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAŢIONAL-CONTABIL AL STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

În cadrul întreprinderii, activele circulante materiale (stocurile) ocazionează numeroase operaţii, care pot fi grupate după conţinutul lor în *operaţii de aprovizionare şi conservare, operaţii de eliberare din depozite, inventariere.*

Scanned with OKEN Scanner

Aceste operaţiuni sunt consemnate în diferite documente şi evidenţe operative specifice.

În vederea îndeplinirii obiectivelor prevăzute în programul de aprovizionare, unităţile patrimoniale emit către furnizori *comenzi*, iar pe baza acestora încheie *contracte economice*.

În anumite condiţii, contractele economice sunt înlocuite de către furnizori prin *confirmarea de comandă*.

Pentru urmărirea modului în care sunt realizate contractele de aprovizionare, serviciul aprovizionare organizează o *evidenţă operativă*, care cuprinde: *registrul de comenzi şi fişa de urmărire a executării comenzilor*. În aceste evidenţe se înscriu comenzile emise către furnizori, precum şi termenele de livrare stabilite de comun acord cu aceştia, prin contractele economice sau, în lipsa acestora, prin confirmarea de comandă trimisa de furnizor, data la care a fost executată comanda, se fac menţiuni privind revenirile pentru urgentarea executării comenzii, penalizările datorate pentru neexecutarea condiţiunilor contractuale etc.

În cadrul executării comenzii şi a contractului de aprovizionare, întreprinderea cumpărătoare primeşte de la furnizor *avizul de însoţire şi/sau factura fiscală*.

Avizul de însoţire a mărfii (fig. 1) se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul vânzări şi serveşte ca document pentru eliberarea şi scăderea depozitului, cu produsele, mărfurilor sau alte valori destinate vânzarii, trimise pentru prelucrare la terţi, în custodie sau spre păstrare; este un document de însoţire a bunurilor pe timpul transportului; document pentru întocmirea facturii fiscale; document de primire în gestiunea cumpărătorului. Circulă de la furnizor la cumpărător. În gestiunea furnizorului, exemplarul 1 este preluat de delegatul unităţii care face transportul sau al clientului, pentru a însoţi bunurile pe timpul transportului; iar exemplarul 2 ajunge la compartimentul vânzări, pentru înregistrarea cantităţilor în evidenţă privind executarea contractelor şi apoi transmis la compartimentul financiar-contabil pentru a fi ataşat la factura fiscală şi înregistrat.

În gestiunea cumpărătorului, exemplarul 1 stă la baza operaţiunii de recepţie de către comisia de recepţie a bunurilor aprovizionate, după care este trimis compartimentului aprovizionare pentru înregistrarea cantităţilor intrate, în registrul de evidenţa al aprovizionărilor şi certificarea efectuării plăţii către furnizor, precum şi pentru înregistrarea în contabilitate, ataşat la factură fiscală.

Întreprinderile care întocmesc *factură fiscală* (fig. 2), în momentul livrării bunurilor, nu vor mai emite avizul de însoţire decât pentru bunurile trimise pentru prelucrare la terţi, în custodie sau spre prelucrare, factura fiscală realizând, pe lângă funcţiile avizului de însoţire, şi pe cele de transport pentru viza de control financiar preventiv, şi, totodată, este act justificativ pentru decontarea (încasare-plată) contravalorii.

Scanned with OKEN Scanner

Furnizor .....
(denumire, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .....
Codul fiscal .....
Sediul (localitatea, str. nr.) .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

AVIZ DE ÎNSOŢIRE A MĂRFII*

Cumpărător .....
(denumire, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .....
Codul fiscal .....
Sediul (localitatea, str. nr.) .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

Nr. .....
Data (ziua, luna, anul) .....

Nr. crt.	SPECIFICAŢIA (produse, ambalaje etc.)	U/M	Cantitatea livrată	Preţ unitar (fără T.V.A.) – lei –	Valoare
0	1	2	3	4	5

Semnătura şi ştampila furnizorului,

Date privind expediţia .....
Numele delegatului .....
Buletinul/Cartea de identitate .....
seria ..... nr. ..... eliberat/ă .....
Mijlocul de transport .....
nr. .....
Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de ..... ora .....
Semnătura .....

TOTAL

Semnătura de primire

14-3-6A

Fig. 1 Model formular aviz de însoţire.

* Conform H.G. nr. 831/1997 este formular tipizat cu regim special.

Scanned with OKEN Scanner

Furnizor .....
.....
(denumire, forma juridică)

Codul fiscal .....
Sediul (localitatea, str. nr.) .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

FACTURA FISCALĂ*

Cumpărător .....
.....
(denumire, forma juridică)
Nr. de înmatriculare în Registrul comerţului/anul .....
Codul fiscal .....
Sediul (localitatea, str. nr.) .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

Nr. .....
Data (ziua, luna, anul) .....

Nr. crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor	U/M	Cantitatea	Preţ unitar (fără T.V.A.) – lei –	Valoarea – lei –	Valoarea T.V.A. – lei –
0	1	2	3	4	5 (3x4)	6

Semnătura şi ştampila furnizorului,	Date privind expediţia ..... Numele delegatului ..... Buletinul/Cartea de identitate ..... seria ..... nr. ..... eliberat/ă ..... Mijlocul de transport ..... nr. ..... Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de ..... ora ..... Semnătura	TOTAL din care: accize		X
		Semnătura de primire	Total de plată (col. 5 + col. 6)	

14-4-10/A

Fig. 2 Model-formular factură-fiscală

* Conform H.G. nr. 831/1997 este formular tipizat cu regim special.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţia de luare în primire a valorilor materialelor aprovizionate se numeşte *recepţie*. La sosirea materialelor de la furnizor se execută următoarele operaţiuni de recepţionare:

- *recepţia transportului* efectuată de delegatul serviciului aprovizionării al întreprinderii cumpărătoare. Aceasta se execută în momentul preluării transportului de la cărăuş (organizaţia de transport) şi constă în verificarea stării ambalajelor. În cazul în care se constată violări ale ambalajului se procedează pe loc la desfacerea coletului şi se inventariază conţinutul. Pentru lipsurile constate se întocmeşte un *proces-verbal de constatare*, care se semnează de delegatul unităţii de transport şi de cel al întreprinderii destinatare;
- *recepţia cantitativă* efectuată de către persoana care preia în gestiune materialele sosite. Prin recepţie se confruntă datele din comandă cu avizul de însoţire sau factura fiscală primită de la furnizor şi cu materialele efectiv sosite, concordanţa între sortimentele şi cantităţile de materiale înscrise în factură cu cele primite;
- *recepţia calitativă* se efectuează de către un specialist (tehnolog sau merceolog). Pentru anumite materiale stabilite prin instrucţiuni sau dispoziţii interne se iau probe de materiale, care se trimit la laborator pentru analiza chimică, tehnică etc. Materialele din această categorie nu sunt trimise la consum sau comercializate înainte de cunoaşterea rezultatului analizei de laborator, consemnat într-un *buletin de analiză*.

Dacă la recepţia valorilor materiale se constată deteriorarea sau *lipsa coletelor, nepotriviri calitative faţă de datele indicate în documentele însoţitoare*, se întocmeşte *Nota de recepţie şi constatare de diferenţe*. Prin acest document materialele necorespunzătoare calitativ sau în neconcordanţă cu comanda sunt respinse la recepţie, preluate în custodie şi ţinute la dispoziţia furnizorului.

Primirea avizului de însoţire şi a facturii fiscale, sosirea transportului şi plata facturii se înscriu, în ordine cronologică, în *Registrul de comenzi şi* în *Fişa de urmărire a executării comenzilor*.

Dacă materialele se primesc în tranşe sau sosesc înainte de primirea facturii de la furnizor, precum şi în cazul în care materialele respective au fost achitate şi lăsate un timp în custodia furnizorului, pentru consemnarea recepţiei, se întocmeşte *Nota de intrare-recepţie*.

În cazul în care factura soseşte odată cu materialele, recepţia valorilor materiale se poate consemna direct pe factura fiscală fără a se mai întocmi Nota de intrare-recepţie.

Bonul de predare-transfer-restituire este folosit pentru predarea la magazie a produselor, semifabricatelor şi a materialelor obţinute din producţia proprie, pentru tranzitarea materialelor de la un loc de depozitare la altul în cadrul aceleiaşi întreprinderi, precum şi pentru restituirea celor neutilizate la sfârşitul perioadei.

Documentele folosite pentru eliberarea stocurilor de active circulante cu privire la materialele pentru consum sunt: *Bonul de consum şi Fişa limită de consum*.

Scanned with OKEN Scanner

Valorile materiale trimise spre prelucrare la terţi se eliberează pe baza *Dispoziţiei de livrare, Aviz de însoţire a mărfii* pe care se face menţiunea *„pentru prelucrare la terţi"*. La înapoierea materialelor prelucrate se controlează dacă s-a primit cantitatea prelucrată corespunzătoare, în raport cu normele de consum, iar pe documentele de recepţie, pentru o evidenţă corectă, se face menţiunea „din prelucrare".

Livrarea mărfurilor şi produselor finite către terţi se face pe baza *facturii fiscale.*

Fişa de magazie este un document de *evidenţă operativă a magaziei* (depozitului) şi se întocmeşte separat pentru fiecare fel, calitate sau sortiment de stocuri materiale.

Documentele referitoare la valorile materiale intrate în unitatea patrimonială (facturi, avize de însoţire, nota de intrare-recepţie etc.), după înregistrarea în fişele de magazie, se predau serviciului (resortului) de aprovizionare. După verificare, avizare şi înregistrare în evidenţa tehnico-operativă a aprovizionării, aceste documente se transmit la compartimentul de contabilitate în termenele stabilite de conducătorul compartimentului contabil-financiar.

Documentele primare de ieşire a stocurilor din depozite se predau direct la compartimentul contabilitate.

Circuitul documentelor, ca purtătoare de informaţii privind evidenţa şi mişcarea stocurilor materiale, este redat în figura nr. 3 (pag. 43).

În legătură cu operaţiile de intrare şi ieşire a bunurilor, în şi din unităţile patrimoniale, trebuie reţinute obligaţiile prevăzute de lege* pentru agenţii economici:

- bunurile materiale intrate în patrimoniu se consemnează în documente adecvate şi se operează în evidenţa locurilor de depozitare;
- bunurile primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi se înregistrează distinct ca intrări în gestiune;
- bunurile materiale în curs de aprovizionare sau sosite dar nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în patrimoniu;
- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune, pe baza recepţiei şi a documentelor de însoţire;
- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri de gestiune, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune.

4.6. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ANALITICE A STOCURILOR

Pentru asigurarea integrităţii stocurilor, unităţile mari trebuie să-şi organizeze o contabilitate analitică a tuturor cantităţilor de bunuri materiale – sub orice formă se prezintă ele – aflate în depozitele sau magazinele unei întreprinderi, destinate alimentării

* Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991, art. 66.

Scanned with OKEN Scanner

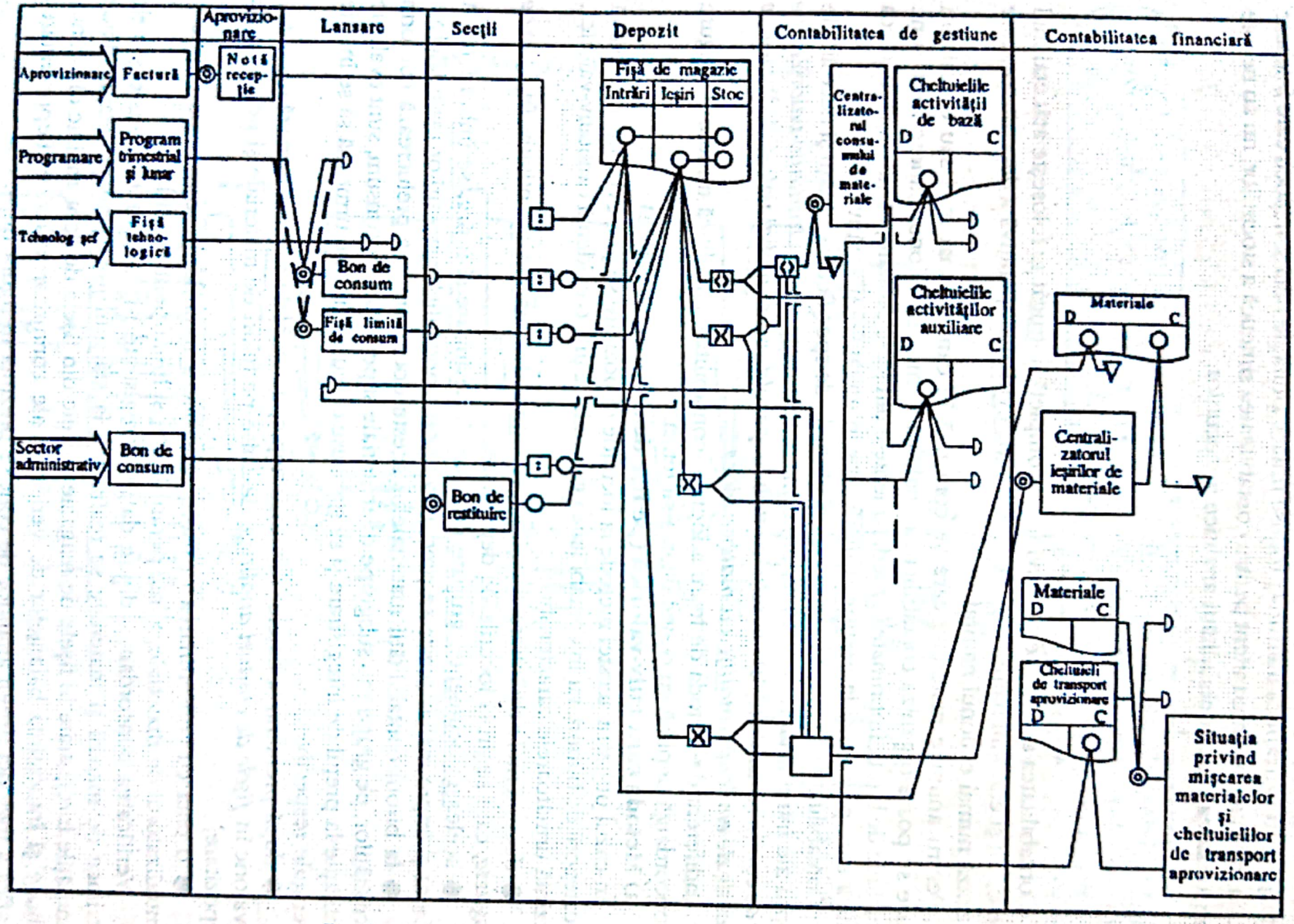


Fig. 3 – Fluxul informaţional al contabilităţii stocurilor materiale

Scanned with OKEN Scanner

producţiei sau vânzării ca mărfuri (produse finite). Unităţile mici şi mijlocii care folosesc metoda inventarului intermitent pentru contabilitatea sintetică a stocurilor, nu au nevoie de organizarea unei contabilităţii analitice a stocurilor.

Contabilitatea analitică a stocurilor trebuie astfel organizată încât să permită cunoaşterea acestora cantitativ şi valoric pe fiecare loc de depozitare în parte şi pe feluri de materiale, produse, mărfuri etc.

Contabilitatea analitică este o evidenţă completă, întrucât se foloseşte atât etalonul bănesc, cât şi etalonul natural, spre deosebire de evidenţa operativă a depozitelor, care utilizează numai etalonul natural.

Pentru anumite materiale care se consumă în cantităţi mai mici sau cu mişcări reduse se poate organiza contabilitatea analitică numai în etalonul bănesc, cum sunt: rechizitele de birou, imprimatele, medicamentele din truse sanitare, cărţile din biblioteca tehnică etc., precum şi la gestiunea mărfurilor în unităţile cu amănuntul.

Contabilitatea analitică se poate ţine în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale întreprinderii, după una din următoarele metode: a) *cantitativ-valorică (pe fişe de conturi analitice);* b) *operativ-contabilă (pe solduri);* c) *global-valorică;* d) *metode speciale de evidenţă analitică a materialelor.*

Indiferent de metoda de lucru adoptată, contabilitatea analitică trebuie să asigure o concordanţă deplină cu contabilitatea sintetică.

a) **Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de conturi analitice)**

În cazul utilizării acestei metode la locul de depozitare se ţine evidenţa cantitativă pe categorii de bunuri, iar în contabilitatea generală se ţine o evidenţă cantitativ-valorică. Prezintă următoarele caracteristici:

- documentele de intrare şi ieşire se înregistrează mai întâi cantitativ *în fişele de magazie,* care se ţin la locurile de depozitare;
- aceleaşi documente, grupate pe operaţii de intrare şi ieşire, se îmborderează separat şi împreună cu acesta se predau la biroul contabilităţii stocurilor materialelor;
- la biroul contabilităţii materialelor aceste documente se prelucrează conform necesităţilor, pe grupe sau subgrupe de materiale şi pe locuri de consum, sunt evaluate cantităţile la preţul de înregistrare şi se stabilesc conturile în care urmează să se înscrie operaţiile respective;
- după prelucrarea datelor din documente, materialele se înregistrează cantitativ şi valoric în *fişele de conturi analitice,* deschise pe feluri de materiale şi pe locuri de depozitare;
- o dată cu consemnarea în fişele contabile a intrărilor şi ieşirilor se obţine şi centralizatorul de materiale, zilnic pentru intrări şi lunar pentru ieşiri.

Verificarea concordanţei dintre datele înregistrate în conturilor sintetice şi cele analitice de materii şi materiale se realizează la sfârşitul lunii prin punctajul dintre cantităţile înregistrate în fişele de magazie cu cele din fişele de cont analitic din contabilitate şi întocmirea balanţelor de verificare ale conturilor analitice. Reprezentarea grafică a metodei fişelor analitice de cont se prezintă în figura nr. 4.

Scanned with OKEN Scanner

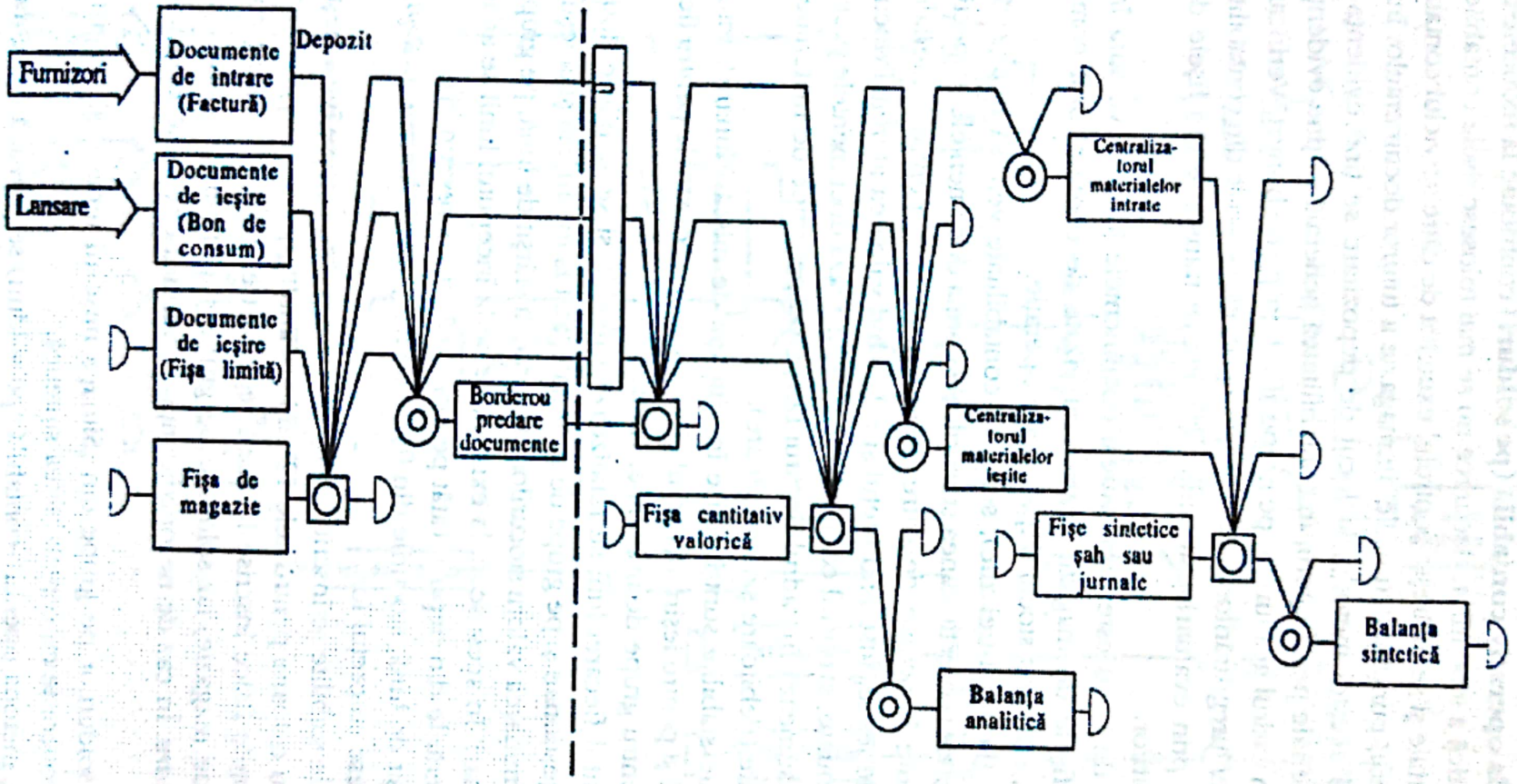


Fig. 4 Metoda cantitativ-valorică.

Scanned with OKEN Scanner

b) **Metoda operativ-contabilă (pe solduri)** contribuie la reducerea lucrărilor de evidenţă analitică a stocurilor, deoarece nu se mai folosesc fişele contabile analitice pe feluri de materiale şi se întăreşte controlul exercitat de către serviciul contabilităţii asupra gestionarilor prin punctajul cu fişele de magazie a tuturor documentelor înregistrate.

În cadrul acestei metode, la locul de depozitare se ţine evidenţa cantitativă a bunurilor materiale pe categorii, în contabilitatea generală se ţine evidenţa valorică pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe şi subgrupe de bunuri. Verificarea exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitatea generală se face lunar prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor.

Tehnica de lucru este următoarea: documentele justificative sunt înregistrate de gestionar în fişele de magazie (care sunt vizate de conducătorul compartimentului contabilitate), stabilind stocul după fiecare operaţie.

Periodic (la două-trei zile), serviciul contabilitate verifică înregistrările făcute în fişele de magazie (corectitudinea stocurilor) şi preia documentele respective, împreună cu borderourile întocmite de către gestionar, separat pentru materialele intrate şi, respectiv, cele ieşite, înscriind preţul şi calculând valoarea aferentă documentelor.

În continuare, serviciul contabilitate centralizează documentele preluate de la magazie şi le însumează în cadrul fiecărui borderou pe grupe de materiale şi pe conturi corespondente (debitoare sau creditoare).

Totalurile stabilite sunt înscrise în „Situaţia de mişcări lunare", întocmită separat pentru intrări şi pentru ieşiri. În cadrul ei sunt stabilite coloanele pentru fiecare gestionar şi rânduri pentru grupe de materiale, valoric.

La sfârşitul fiecărei luni se totalizează situaţiile şi se stabilesc două categorii de totaluri, pe gestionari şi pe grupe de materiale, atât la intrări, cât şi la ieşiri, care servesc pentru determinarea valorii stocurilor existente la sfârşit de lună, pe grupe de materiale şi pe gestionari. În acest scop, la existenţele de la începutul lunii se adaugă intrările şi se scad eliberările din depozit (atât pe grupe cât şi pe gestionari).

La sfârşit de lună, stocurile din fişele de magazie se înscriu în *Registrul stocurilor* şi se înmulţesc cu preţul lor.

Soldurile stabilite se înscriu în Registrul stocurilor, care se întocmeşte pe grupe de materiale, cu coloane pentru cele 12 luni ale anului.

Existenţele fizice înscrise în acest registru trebuie să concorde cu stocul stabilit prin fişele de magazie, iar soldurile pe grupe şi gestiuni cu valorile din *Situaţia de mişcări lunare*. În caz de neconcordanţă, se verifică operaţiile la grupa respectivă de materiale.

Suma soldurilor pe grupe din „Situaţia mişcării lunare" şi „Registrul de stocuri" trebuie să concorde cu contabilitatea sintetică.

Grafic, metoda operativ-contabilă (pe solduri) se prezintă în figura nr. 5.

Scanned with OKEN Scanner

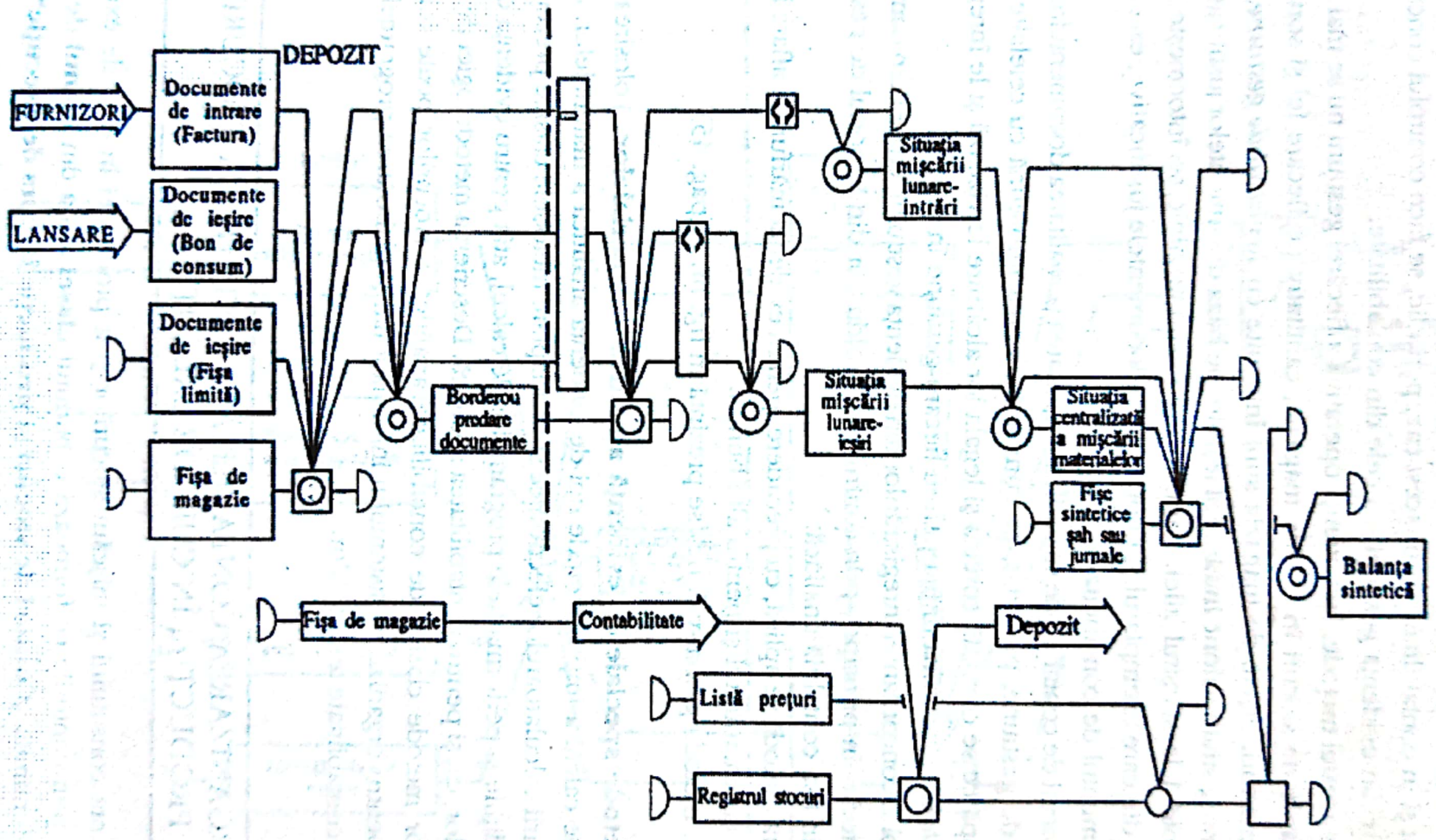


Fig. 5 Metoda operativ-contabilă

Scanned with OKEN Scanner

c) **Metoda global-valorică** constă în ţinerea evidenţei numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate. Şi în acest caz, periodic, se face controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cele din contabilitate.

Potrivit acestei metode, la evidenţa operativă a fiecărei gestiuni nu se mai înregistrează mişcările de stocuri în fişa de magazie, cantitativ pe fiecare fel şi sort de materiale sau mărfuri. Fişele de magazie sunt înlocuite cu *Registrul de gestiune,* în care zilnic sunt înregistrate valoric intrările şi ieşirile, pe baza documentelor justificative şi se stabileşte soldul la sfârşitul zilei. Raportul de gestiune zilnic se întocmeşte în două exemplare, din care exemplarul 1, împreună cu documentele justificative, este transmis la compartimentul de contabilitate.

La serviciul de contabilitate se verifică legalitatea şi realitatea documentelor înscrise în raportul de gestiune, preţurile, precum şi evaluarea împreună cu celelalte calcule, astfel că după ce se constată corecta şi legala lor alcătuire le vizează şi le înregistrează în *Fişa contabilă analitică* ţinută pentru fiecare gestiune în parte.

Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii, cu cea din contabilitate se face periodic, în principal, prin confruntarea soldurilor din Raportul de gestiune cu soldurile din fişa contabilă analitică.

Această metodă se aplică, cu precădere, pentru evidenţa mărfurilor aflate în unităţi comerciale cu amănuntul şi pentru alte bunuri.

Grafic, metoda global-valorică se prezintă în fig. nr. 6 (pag. 45).

d) **Metode speciale de evidenţă analitică a materialelor.** Folosirea tehnicii moderne de calcul a impus metode noi de evidenţă analitică a materialelor. Astfel, în cazul folosirii calculatoarelor electronice sunt adaptate metodele clasice prezentate mai sus la condiţiile şi performanţele programelor de calcul, atât pentru evidenţa operativă a depozitelor, cât şi pentru contabilitatea analitică. Descrierea metodologiei de realizare a diferitelor metode clasice de contabilitate analitică a stocurilor poate folosi şi la analizele pentru organizarea sistemului informaţional şi elaborarea programelor informatice de contabilitate a stocurilor.

4.7. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII SINTETICE A STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

Evidenţa constituirii şi mişcării stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie se realizează prin conturile ce formează conţinutul **clasei a 3-a** din **Planul de conturi general**, denumită **„Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie"**.

Scanned with OKEN Scanner

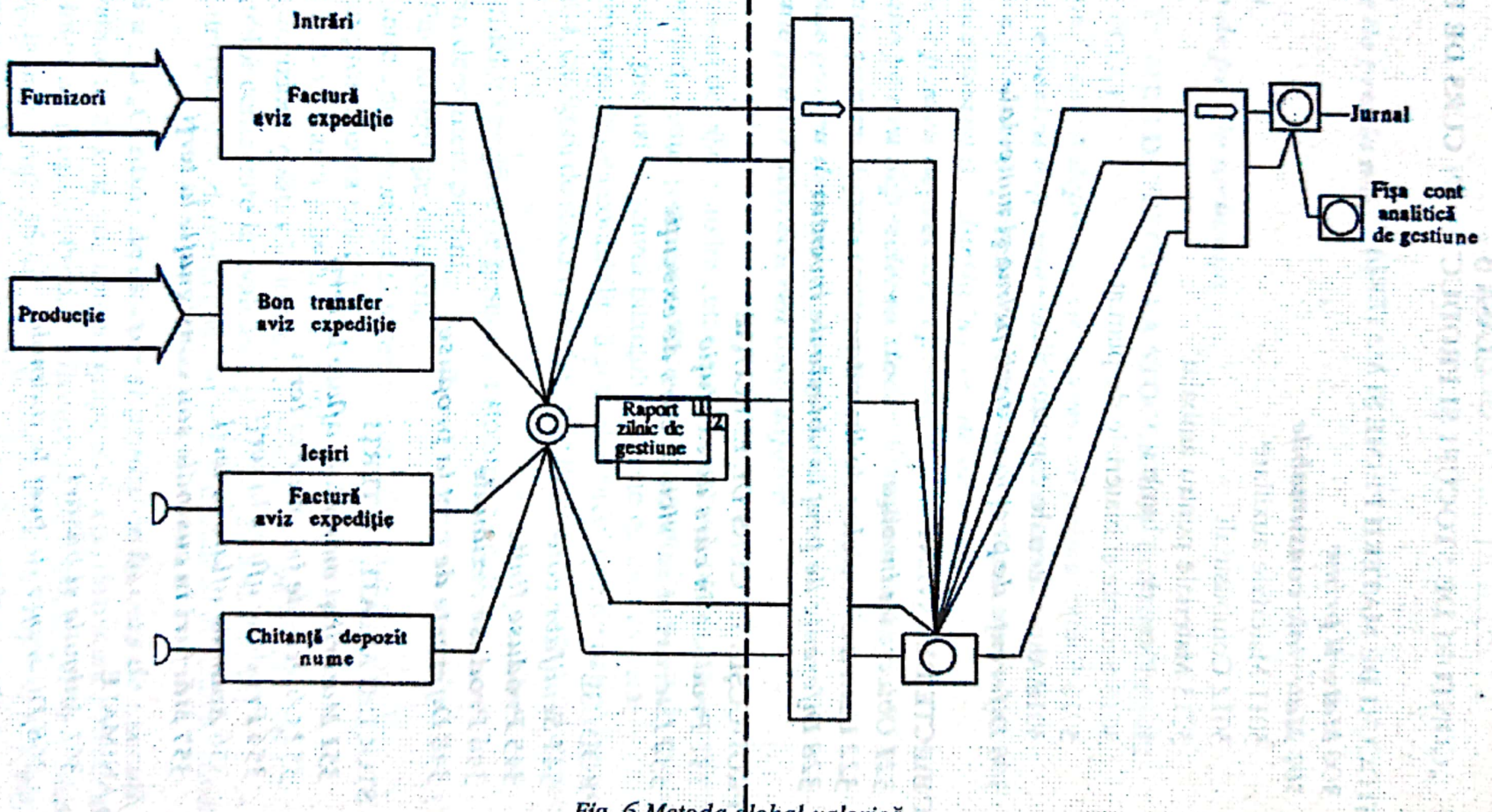


Fig. 6 Metoda global-valorică

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 3
„CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE"

30 STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE

300 Materii prime

301 Materiale consumabile

3011 Materiale auxiliare
3012 Combustibili
3013 Materiale pentru ambalat
3014 Piese de schimb
3015 Seminţe şi materiale de plantat
3016 Furaje
3018 Alte materiale consumabile

308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR

321 Obiecte de inventar

322 Uzura obiectelor de inventar

328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŞIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

331 Produse în curs de execuţie

332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE

341 Semifabricate

345 Produse finite

346 Produse reziduale

348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI

351 Materii şi materiale aflate la terţi

352 Obiecte de inventar la terţi

354 Produse aflate la terţi

356 Animale aflate la terţi

357 Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi

36 ANIMALE

361 Animale şi păsări

368 Diferenţe de preţ la animale

Scanned with OKEN Scanner

37 MĂRFURI

371 Mărfuri

378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE

381 Ambalaje

388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime

391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile

392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar

393 Provizioane pentru producţia în curs de execuţie

394 Provizioane pentru deprecierea produselor

395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

396 Provizioane pentru deprecierea animalelor

397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor

398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

Acestea sunt conturi de bilanţ sau inventar, care furnizează informaţia de reflectare şi control gestionar privind situaţia şi mişcarea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie. **Soldul** lor **debitor** este preluat în activul bilanţului. Aceste conturi asigură:

- condiţii pentru organizarea contabilităţii activelor circulante de natură materială (stocurile), pe structură, categorii de stocuri prevăzute de Regulamentul privind aplicarea legii contabilităţii;
- realizarea normelor specifice de gestiune a stocurilor pentru:
  - stocurile din depozitele proprii;
  - stocurile aflate la terţi, pe categorii;
  - decalajele între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea unităţii;
  - decalajele între vânzarea şi livrarea bunurilor;
  - bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze de rezerve de proprietate;
- aplicarea regulilor consacrate la evaluarea şi înregistrarea stocurilor;
- promovarea principiului prudenţei la inventarierea şi evaluarea în bilanţ a activelor circulante.

În cadrul **clasei a 3-a „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie"**, conturile sunt organizate în nouă grupe de conturi: grupa 30 Stocuri de materii şi materiale; grupa 32 Obiecte de inventar; grupa 33 Producţia în curs de execuţie; grupa 34 Produse; grupa 35 Stocuri aflate la terţi; grupa 36 Animale; grupa 37 Mărfuri; grupa 38 Ambalaje; grupa 39 Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie.

Scanned with OKEN Scanner

Ordinea de aşezare a grupelor de conturi urmează criteriul general de ordonare a activelor în structura planului de conturi şi în bilanţul contabil, respectiv în *ordinea crescătoare a lichidităţii stocurilor*. Este aşezată mai întâi grupa conturilor de materiale (grupa 30 Stocuri de materii prime şi materiale), elemente care pentru a se converti în formă lichidă necesită mai mult timp pentru prelucrare şi încorporare în produsele executate şi, apoi, succesiv, grupele celorlalte categorii de stocuri care necesită timp tot mai puţin pentru a se transforma în bani, ceea ce justifică poziţia în ultimele grupe ale acestei clase de conturi a mărfurilor (grupa 37) şi ambalajelor (grupa 38), care sunt aprovizionate cu scopul de a fi vândute.

Grupa 30, prin două conturi sintetice de gradul I cuprinde totalitatea valorilor materiale care se consumă la prima lor utilizare: **Contul 300 „Materii prime"** şi **contul 301 „Materiale consumabile"**.

În *grupa 32 „Obiecte de inventar"* în actualul sistem s-a renunţat la urmărirea şi înregistrarea prin conturi sintetice a obiectelor din depozit de cele aflate în folosinţă, fiind creat un singur **cont sintetic 321 „Obiecte de inventar"**.

Ca urmare a trecerii la actualul sistem de contabilitate în două circuite s-a impus introducerea unor conturi pentru înregistrarea producţiei în curs de execuţie, ordonate în *grupa 33*, şi anume **contul 331 „Produse în curs de execuţie"** şi **contul 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie"**.

Pentru contabilitatea produselor, în *grupa 34 „Produse"* au fost create patru conturi: **contul 341 „Semifabricate"**, **contul 345 „Produse finite"**, **contul 346 „Produse reziduale"** şi **contul 348 „Diferenţe de preţ la produse"** (care cuprinde atât diferenţele de preţ la produse finite, cât şi diferenţele de preţ la semifabricate).

În vederea asigurării condiţiilor necesare urmăririi şi controlului pe categorii a activelor circulante proprii existente la alte unităţi patrimoniale în păstrare, custodie, consignaţie, prelucrare sau pentru alte scopuri în *grupa 35* au fost înscrise conturi sintetice de gradul I pentru fiecare categorie de stocuri: **contul 351 „Materii şi materiale aflate la terţi"**, **contul 352 „Obiecte de inventar aflate la terţi"**, **contul 354 „Produse aflate la terţi"**, **contul 356 „Animale aflate la terţi"**, **contul 357 „Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"**, **contul 358 „Ambalaje aflate la terţi"**.

Privind contabilitatea animalelor prin conturile din *grupa 36* s-a considerat ca suficient un singur cont sintetic de gradul I, **contul 361 „Animale şi păsări"**, care înregistrează elemente ce se înregistrau cu ajutorul a trei conturi sintetice în planul de conturi anterior.

Pe această linie sintetizatoare este concepută şi contabilitatea mărfurilor, pentru care în *grupa 37* este prevăzut un singur **cont 371 „Mărfuri"**, în locul celor patru conturi din planul de conturi anterior (**contul 230 „Mărfuri în depozit"**, **contul 231 „Mărfuri în unitatea cu amănuntul"**, **contul 234 „Mărfuri în curs de aprovizionare"**, **contul 237 „Mărfuri expediate**).

Scanned with OKEN Scanner

Contul 239 „Adaos (rabat) comercial" din planul de conturi anterior nu mai este necesar în actualul sistem de contabilitate, în condiţiile în care (potrivit regulilor generale de evaluare şi înregistrare a tuturor categoriilor de stocuri, deci, şi a mărfurilor), evaluarea şi înregistrarea se face la costul de achiziţie, respectiv la costul de producţie, după caz, la valoarea de intrare, funcţiile lui fiind preluate de **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**.

Pentru contabilitatea ambalajelor, în *grupa 38* au fost prevăzute două conturi: **381 „Ambalaje"** şi **388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"**, renunţându-se la contul care evidenţia distinct bonificaţiile din circulaţia ambalajelor.

Deoarece în structura costului de achiziţie intră preţul bunurilor, preţ cu care se înregistrează intrarea lor în conturile de active circulante (stocuri), pentru înregistrarea celorlalte elemente ale costului de achiziţie, ca transport, taxe, manipulare etc., au fost create conturi de diferenţe de preţ pentru fiecare categorie de stocuri (**contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**, **contul 328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"**, **contul 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"**, **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**, **contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"**). Faţă de planul de conturi anterior care rezerva un singur cont sintetic pentru aceste cheltuieli de achiziţionare, şi anume **contul 204 „Cheltuieli de transport-aprovizionare"**, în actualul sistem cheltuielile de achiziţionare sunt delimitate în conturi pe categorii de stocuri, soluţie care asigură o mai mare fidelitate în stabilirea costurilor de achiziţionare aferente fiecărei categorii de active pentru care sunt create conturi sintetice de gradul I.

Perfecţionarea concepţiei de caracterizare a stării şi evaluării patrimoniului, precum şi de stabilire a rezultatelor prin determinarea la inventarierea stocurilor a eventualelor deprecieri reversibile (probabile) a extins obiectul contabilităţii şi la calculul şi înregistrarea *provizioanelor*. În acest scop, în ultima grupă a acestor clase de conturi, *grupa 39*, sunt înscrise conturi de provizioane pentru fiecare categorie de stocuri (conturile de la 390 la 398).

În afara conturilor din clasa a 3-a, care au ca obiect de înregistrare stocurile şi producţia în curs de execuţie, contabilitatea formării şi utilizării acestora necesită stabilirea unor corespondenţe cu conturi din alte clase:

– *clasa 4 „Conturi de terţi"*, în principal pentru relaţiile cu furnizorii, în cazul achiziţionărilor (**contul 401 „Furnizori"**), relaţiile cu asociaţii pentru aportul în natură la capital (**contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**), relaţiile cu bugetul statului pentru taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în preţul bunurilor achiziţionate;

– *clasa 6 „Conturi de cheltuieli"* pentru înregistrarea pe cheltuieli a stocurilor utilizate în activitatea de exploatare, de comercializare, în structura lor, după natură, respectiv după conţinutul economic (**contul 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**, **contul 601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"**, **contul 602 „Cheltuieli privind**

Scanned with OKEN Scanner

obiectele de inventar", contul 606 „Cheltuieli cu animalele şi păsările", contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile", contul 608 „Cheltuieli prinvind ambalajele"), precum şi pentru trecerea pe cheltuieli a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor (**cont 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"**);

– *clasa 7 „Conturi de venituri"* pentru stocurile obţinute din activitatea de exploatare (**contul 711 „Venituri din producţia stocată"**) şi înregistrare a operaţiilor de deducere sau anulare a provizioanelor aferente stocurilor consumate sau ieşite din patrimoniu (**contul 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante"**).

Legăturile conturilor de stocuri cu cele din clasele 6 „Conturi de cheltuieli" şi 7 „Conturi de venituri" sunt redate în figura nr. 7.

Conturi de stocuri	Conturi de cheltuieli	Conturi de venituri
300 „Materii prime"	600 „Cheltuieli cu materiile prime"	
301 „Materiale consumabile"	601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	
322 „Uzura obiectelor de inventar"	602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	
323 „Baracamente"	603 „Cheltuieli privind baracamentele"	711 „Venituri din producţia stocată"
361 „Animale şi păsări"	606 „Cheltuieli cu animale şi păsări"	711 „Venituri din producţia stocată"
371 „Mărfuri"	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	
381 „Ambalajele"	608 „Cheltuieli privind ambalajele"	
390 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs" ↓ 398	6814 „Cheltuieli prinvind deprecierea activelor circulante"	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante"
331 „Produse în curs de execuţie"		
332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie"	→	711 „Venituri din producţia stocată"
341 „Semifabricate"		
345 „Produse finite"		
346 „Produse reziduale"		

Fig. 7. Legăturile conturilor de stocuri cu cele de cheltuieli şi venituri.

Scanned with OKEN Scanner

Stocurile deţinute de întreprindere, dar care sunt proprietatea altor unităţi, se urmăresc prin conturi organizate în *grupa 80 „Conturi în afara bilanţului"* din *clasa 8 „Conturi speciale"*, şi anume:

– **Contul 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"**

– **Contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**

La organizarea contabilităţii sintetice a stocurilor poate fi adoptată una din cele *două metode* recomandate de normele de aplicare a Legii contabilităţii*:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

■ Metoda inventarului permanent

În cazul utilizării inventarului permanent în contabilitate, *în conturile de stocuri* se înregistrează *toate operaţiile de intrare* a stocurilor (cantitativ şi valoric) evaluate la preţul de achiziţie, cost de producţie, preţ standard (prestabilit) sau preţ de factură, după caz.

De asemenea, se înregistrează în conturile de stocuri *fiecare ieşire din stoc*, atât valoric cât şi cantitativ, ceea ce permite *stabilirea* şi *cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric.*

Conform normelor contabile din ţara noastră, în condiţiile utilizării inventarului permanent, unităţile patrimoniale îşi pot organiza contabilitatea analitică a stocurilor – în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii, după una din metodele prezentate în subcapitolul 4.5: operativ-contabilă (pe solduri), cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitic), global-valorică.

În cazul utilizării inventarului permanent, conturile de stocuri *se debitează* în cursul exerciţiului financiar *cu intrările* de bunuri prin creditul conturilor care indică sursa de procurare a bunurilor şi *se creditează cu ieşirile* din stoc aferente perioadei de gestiune respective.

La sfârşitul exerciţiului financiar soldurile conturilor de stocuri *sunt comparate* cu stocurile faptice stabilite prin inventariere. Dacă există diferenţe (plusuri sau minusuri de inventar), acestea se vor regulariza aducându-se stocurile la nivelul lor real.

Prin urmare, metoda inventarului permanent presupune înregistrarea în contabilitatea generală a fiecărei mişcări de stoc (intrări şi ieşiri) şi stabilirea soldului scriptic după fiecare mişcare de stoc.

În principiu, evaluarea intrărilor în stoc trebuie să se facă la costul istoric dat de costul efectiv de producţie, în cazul stocurilor provenite din producţie proprie, iar ieşirile din stoc la costurile la care au fost evaluate la intrare elementele destocate. Întrucât identificarea, în toate cazurile, a loturilor de intrare din care provin elementele ieşite din stoc prezintă dificultăţi, atât teoretice cât mai ales practice, evaluarea ieşirilor

* Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii, art. 72.

Scanned with OKEN Scanner

din stoc se poate face după multiple metode dintre care cele mai uzuale sunt: **a)** metoda costului mediu unitar ponderat; **b)** metoda **FIFO**; **c)** metoda **LIFO** şi **d)** metoda **NIFO** (next in first out – următorul intrat-primul ieşit).

Reglementările contabile româneşti* recomandă evaluarea ieşirilor din stoc după metoda costului mediu ponderat (**C.M.P.**) sau după metoda (**FIFO**).

Totuşi aceste reglementări menţin posibilitatea unităţilor patrimoniale din ţara noastră, de a continua practica contabilă anterioară de a evalua atât intrările cât şi ieşirile din stoc la preţuri prestabilite sau standard denumite şi preţuri de înregistrare. Acceptarea continuării acestei practici a impus instituirea în contabilitatea generală a conturilor substractive de „diferenţe de preţ" care să reflecte distinct:

- la intrarea elementelor în stoc, diferenţele dintre costul istoric şi preţurile de înregistrare;
- la ieşirea elementelor din stoc, repartizarea diferenţelor asupra valorii de înregistrare a elementelor ieşite într-o perioadă de gestiune, cu ajutorul unui coeficient de repartizare calculat după relaţia:

$$K = \frac{\text{(Si+Rd) cont de diferenţe de preţ}}{\text{(Si+Rd) cont de stoc la preţ de înregistrare}}$$

care se aplică asupra valorii elementelor ieşite din stoc, la preţ de înregistrare.

Ne raliem părerii acelor autori** care susţin că omogenizarea evaluării stocurilor prin utilizarea „preţurilor de înregistrare" nu trebuie suprasolicitată, deoarece „Contabilitatea financiară, pentru a-şi respecta principiile, trebuie să opereze cu costuri istorice sau cu costuri actualizate"***. Totodată potrivit doctrinelor şi reglementărilor contabile din ţările cu economie de piaţă dezvoltată**** contabilitatea generală nu are drept obiect reflectarea „abaterilor" indiferent de natura lor şi prin urmare „conturile de diferenţe de preţ" nu îşi au aplicabilitate în contabilitatea generală. În consecinţă, credem că ar fi indicat ca inventarul permanent al stocurilor cu evaluarea „mişcărilor" în preţuri de înregistrare să fie transferat contabilităţii de gestiune, urmând ca în contabilitatea generală, să se practice numai inventarul intermitent. Filiera înregistrărilor contabile actuale în sistemul de contabilitate românesc este ilustrată astfel:

Exemplu: „O societate comercială prezintă următoarele informaţii cu privire la stocul de materii prime aferente exerciţiului financiar **19N**:

a) Stoc iniţial;
- la preţ de înregistrare 5.000.000 lei
- diferenţa de preţ 500.000 lei

* Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 67-72.
** Feleagă N., Ionaşcu I., op. cit., vol. 2, pag. 226 (vezi paginile următoare).
*** Feleagă N., Ionaşcu I., op. cit., vol. 2, pag. 226.
**** A se vedea, de exemplu, Planul Contabil General Francez.

Scanned with OKEN Scanner

b) Intrări în stoc (cumpărări cu T.V.A. 22%):
- în preţul de înregistrare 25.000.000 lei
- diferenţa de preţ 3.325.000 lei

c) Ieşiri din stoc la preţuri de înregistrare 20.000.000 lei

d) Valoarea stocului constatat prin inventariere faptică la finele exerciţiului financiar **19N**, în preţul de înregistrare 11.000.000 lei

Rezolvare:

1) Înregistrarea intrărilor de materii prime în stoc şi a diferenţelor de preţ aferente:

%	=	**401** „Furnizori"	**34.556.500**
300 „Materii prime			25.000.000
308 „Diferenţe de preţ la materii prime"			3.325.000
4426 „T.V.A. deductibilă (28.325.000 X 22%)			6.231.500

2) Înregistrarea ieşirilor de materii prime din stoc la preţuri de înregistrare:

600 „Cheltuieli cu materii prime"	=	**300** „Materii prime"	**20.000.000**

3) Calcularea şi înregistrarea diferenţelor de preţ aferente materiilor prime ieşite din stoc:

$$K\% = \frac{(Si + Rd)\ cont\ 308}{(Si + Rd)\ cont\ 300} = \frac{500.000 + 3.325.000}{5.000.000 + 25.000.000} = 12{,}75\%$$

Dif. preţ = RC ct. 300 x K% = 20.000.000 x12,75% = 2.550.000 lei

600 „Cheltuieli cu materii prime"	=	**308** „Diferenţe de preţ la materii prime"	**2.550.000**

4) Calcularea şi regularizarea diferenţelor la inventarul faptic efectuat la finele exerciţiului financiar 19N:

valoarea stocului faptic	11.000.000 lei
sold scriptic (Sf = Si + Rd – Rc) ct. 300	10.000.000 lei
diferenţe (plus) la inventar	1.000.000 lei
diferenţe de preţ aferente plusurilor de inventar (1.000.000 x 12,75%)	127.500 lei

Scanned with OKEN Scanner

x

%	= 600 „Cheltuieli cu materii prime“	**1.127.500**	
300 „Materii prime“			1.000.000
308 „Diferenţe de preţ la materii prime“			127.500

x

Din formulele contabile redactate se observă că soldul conturilor de stocuri, chiar corectat cu soldul conturilor de diferenţe de preţ nu reflectă „costul istoric“ ci, cel mult, un „cost istoric mediu“ care pentru a fi cât mai aproape de „costul istoric real“ ar necesita actualizări la intervale scurte de timp, ale „preţurilor de înregistrare“ ceea ce face iluzoriu avantajul dat de o anumită simplificare a calculelor.

Mai mult, soluţia aleasă de normalizatorii români face abstracţie de unele componente ale conceptului de „contabilitate de angajamente“.

Astfel se încalcă principiul independenţei exerciţiilor financiare, care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii unităţii patrimoniale pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă* deoarece cumpărarea unui stoc reprezintă angajarea unei cheltuieli indiferent de data plăţii sau a consumului stocului.

În consecinţă apreciem că o soluţie mult mai corectă este cea oferită de Planul Contabil General Francez, care în locul conturilor de „cheltuieli cu consumul de stocuri“ (de exemplu: **600 „Cheltuieli cu materiile prime“**) a instituit conturile de cumpărări de stocuri“ (de exemplu: **600 „Cumpărări de materii prime“**) secondate de **conturile**: **60x „Variaţia stocurilor“**. Potrivit acestei metode, cumpărările de stocuri sunt incluse în cheltuieli pe măsura angajării lor, iar creşterea de stocuri reflectată de soldul creditor al **conturilor 60x „Variaţia stocurilor“** reprezintă o „îmbogăţire“ pentru întreprindere şi se preia debitul contului de profit şi pierderi cu semnul „minus“ (semnificând practic un venit), iar diminuarea de stocuri reflectată de soldul debitor al **conturilor 60x „Variaţia stocurilor“** semnifică o „sărăcie“ pentru întreprindere şi se preia în debitul contului de profit şi pierderi cu semnul „plus“, semnificând o cheltuială reală.

Absenţa conturilor de „cumpărări de stocuri“ şi de „variaţia stocurilor“ din planul nostru de conturi, deşi se pare că a simplificat unele filiere de înregistrări contabile „contravine transpunerii tehnice a conceptului de contabilitate de angajamente şi denaturează valoarea informaţională a unor indicatori obţinuţi plecând de la contul de rezultate (valoare adăugată, excedent brut din exploatare etc.)“**.

Pentru exemplificare, se reia exemplul precedent în următoarea formulare:

„O societate comercială prezintă următoarele informaţii cu privire la stocul de materii prime aferente exerciţiului financiar **19N**:

a) Stoc iniţial în costuri istorice = 5.600.000 lei;

---

* Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 22, lit. d.

** Feleagă N., Ionaşcu I., op. cit., vol. 2, pag. 228-229.

Scanned with OKEN Scanner

b) Cumpărări de stocuri (în condiţii de T.V.A. 22%) în costuri de achiziţie, fără T.V.A. = 28.325.000 lei;
c) Ieşiri din stoc evaluate după metoda FIFO = 22.600.000 lei;
d) Valoarea stocurilor constatate la inventariere evaluate în costuri istorice = 10.000.000 lei;

Rezolvare

1) Înregistrarea intrărilor de materii prime în stoc:

◆ cumpărarea de materii prime:

%	= **401** „Furnizori"	**34.556.500**
600 „Cumpărări de materii prime"		28.325.000
4426 „T.V.A. deductibilă"		6.231.500

◆ recepţia (intrarea în stoc) materiilor prime:

300 „Materii prime"	= **60x** „Variaţia stocurilor"	38.325.000

2) Înregistrarea ieşirilor materiilor prime din stoc:

60x „Variaţia stocurilor"	= **300** „Materii prime"	22.600.000

3) Calcularea şi regularizarea diferenţelor la inventarul faptic efectuat la finele exerciţiului financiar 19N:

◆ valoarea stocului faptic în costuri istorice = 12.452.500 lei
◆ valoarea stocului scriptic (Sf = Si + Rd – Rc) ct. 300 = 11.325.000 lei
◆ diferenţe (plus) la inventar 1.127.500 lei

300 „Materii prime"	= **60x** „Variaţia stocurilor"	**1.127.500**

În urma acestei filiere de înregistrări:

◆ soldul debitor al **contului 300 „Materii prime"** reprezintă stocurile reale evaluate în costuri istorice;
◆ soldul **contului 600 „Cumpărări de materii prime"** reprezintă cheltuielile cu valoarea **„angajată"** a cumpărătorilor de stocuri, indiferent de data plăţii şi consumului acestora;
◆ soldul **contului 60 x „Variaţia stocurilor"**, în cazul în speţă, sold creditor de 14.597.500 lei (38.325.000-22.600.000-1.127.500) reprezintă un **„stocaj"** care se va prelua în debitul **„Contului de profit şi pierdere"** cu semnul „minus" indicând un venit din creşterea stocurilor la finele intervalului faţa de începutul acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Concluzie: **Metoda inventarului permanent** este utilizată de **unităţile mari** şi constă în utilizarea conturilor de stocuri (materii prime, materiale consumabile, produse, mărfuri etc.) pentru a determina şi urmări **în permanenţă** stocul scriptic al acestora, după fiecare operaţie de intrare şi de ieşire.

Ca atare, contabilitatea sintetică a stocurilor va reflecta:

- *stocul iniţial*, de la începutul lunii, care va fi cel final din luna precedentă şi care nu poate fi decât *debitor*;
- *intrările în cursul lunii*, pe baza documentelor de intrare a stocurilor, ce se vor înregistra în *debitul* conturilor corespunzătoare;
- *ieşirile din cursul lunii*, în baza documentelor de ieşire a stocurilor care vor forma rulajul *creditor* al conturilor de stocuri;
- în baza elementelor menţionate: *stoc iniţial, intrări, ieşiri – se va stabili în permanenţă stocul scriptic al bunurilor*. Ele vor putea fi comparate la perioadele de inventariere cu stocurile faptice din a căror comparare se pot stabili plusuri sau minusuri de inventar. Cu acestea vor fi corectate stocurile scriptice pentru a se pune de acord situaţia scriptică din contabilitate cu situaţia faptică, determinată prin inventariere.

Folosirea acestei metode presupune:

- ⇨ utilizarea fiecăruia dintre preţurile de înregistrare a stocurilor menţionate la paragrafele precedente;
- ⇨ folosirea conturilor de diferenţe de preţ aferente stocurilor;
- ⇨ conducerea unei contabilităţi analitice a stocurilor prin adoptarea uneia dintre metodele de contabilitate analitică descrise. Metoda inventarului permanent, deşi presupune un volum mai mare de muncă, asigură o mai riguroasă cunoaştere, în orice moment, a mărimii stocurilor şi un mai bun control al integrităţii lor.

■ Metoda inventarului intermitent

Spre deosebire de vechiul sistem de contabilitate în care inventarul permanent al stocurilor în contabilitatea generală era universalizat, în actualul sistem de contabilitate, unităţile patrimoniale pot opta şi pentru *inventarul intermitent* al stocurilor, cu condiţia ca inventarul permanent al acestora să fie condus în contabilitatea de gestiune, în cazul întreprinderilor mari, sau extracontabil în cazul întreprinderilor mici şi mijlocii.

Această metodă presupune stabilirea ieşirilor şi, deci, înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor *la finele fiecărei luni*. În acest caz, ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale plus valoarea intrărilor, pe de o parte, şi valoarea stocurilor finale stabilite prin inventariere, pe de altă parte. Relaţia de calcul a ieşirilor ar putea fi următoarea:

$$E = Si + I - Sf$$

Scanned with OKEN Scanner

unde:

E = valoarea ieşirilor;
Si = valoarea stocurilor iniţiale;
I = valoarea intrărilor din cursul perioadei;
Sf = valoarea stocurilor finale, stabilite prin inventariere.

În cazul utilizării acestei metode *s-a renunţat la utilizarea în cursul lunii a conturilor de stocuri* pentru evidenţa intrărilor şi, respectiv, a recalculării stocurilor scriptice *după fiecare intrare.*

Prin urmare ***conturile de stocuri se utilizează numai la începutul şi sfârşitul lunii***. *În timpul lunii,* intrările de stocuri de materii prime şi materiale, obiecte de inventar, animale şi mărfuri *sunt contabilizate* ***direct în conturile de cheltuieli*** corespunzătoare, la cost de achiziţie, preţ de factură sau preţ prestabilit, după caz. La sfârşitul fiecărei luni se stabilesc stocurile finale prin inventariere şi se înregistrează în conturile de stocuri iniţiale ale lunii următoare şi ele se vor anula prin includerea lor pe cheltuieli la începutul lunii următoare.

În cazul utilizării inventarului intermitent pentru stocurile provenite din producţie proprie la începutul fiecărei luni se anulează stocul iniţial concomitent cu micşorarea veniturilor din producţia stocată. Produsele din producţie proprie obţinute în cursul lunii *nu se înregistrează în conturile de stocuri,* înregistrându-se numai vânzarea lor. La sfârşitul lunii se determină prin inventariere stocul existent de produse din producţie proprie şi acest stoc se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare, concomitent cu creşterea veniturilor din producţia stocată.

Rezumativ, **metoda inventarului intermitent** constă în:

a) înregistrarea tuturor intrărilor de stocuri, din cursul unui exerciţiu financiar, **direct** în conturile de cheltuieli privind consumul acestor stocuri;

b) **regularizarea** stocurilor la finele exerciţiului financiar pe bază de inventare faptice prin:

- **destocarea** stocului iniţial reprezentat de soldul iniţial al contului de stocuri, sub premiza că acesta s-a consumat în cursul exerciţiului financiar;
- **restocarea** stocului faptic determinat pe baza inventarului de la finele exerciţiului financiar, prin corectarea cheltuielilor privind consumurile de stocuri.

În urma acestei tehnici de înregistrare, *conturile de stocuri reflectă mărimea reală a acestora, iar conturile de cheltuieli privind consumurile de stocuri reflectă cheltuielile efective cu aceste consumuri.* De remarcat că în timp ce normalizatorii români nu au instituit conturile de „variaţia stocurilor", regularizarea stocurilor pe bază de inventare faptice, de la finele exerceţiului financiar, se face prin intermediul conturilor de „cheltuieli privind consumurile de stocuri" ceea ce afectează conceptul unei „contabilităţi de angajamente" similar celor prezentate la metoda inventarului permanent.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi mult „mai simplu şi mai puţin costisitor decât inventarul permanent, inventarul intermitent prezintă câteva inconveniente: o eroare sau o omisiune în inventarul fizic duce la deformarea informaţiei contabile prezentată în documentele contabile de sinteză; în plus, există tentaţia de „a subevalua" stocurile din motive fiscale, ceea ce duce la creşterea nereală a cheltuielilor şi diminuarea profitului impozabil"*. Apreciem că în cazul organizării evidenţei stocurilor prin metoda inventarului intermitent în contabilitatea generală, nu se justifică utilizarea conturilor de diferenţe de preţ.

Pentru exemplificare se reia cazul ipotetic anterior, în următoarea formulare:

O societate comercială prezintă informaţii cu privire la stocul de materii prime aferente exerciţiului financiar **19N**:

a) Stoc iniţial, în costuri istorice = 5.600.000 lei;

b) Cumpărări (în condiţii de T.V.A. 22%) în costuri de achiziţie fără T.V.A. = 28.325.000 lei;

c) T.V.A. deductibilă (28.325.000 lei x 22%) = 6.231.5000 lei;

d) Stoc final, în costuri istorice constatate la inventarul de la finele exerciţiului financiar 19N = 10.500.000 lei.

Rezolvare

a) Conform normelor contabile româneşti:

1) Înregistrarea cumpărărilor de stocuri în cursul exerciţiului financiar **19N**:

%	=	**401** „Furnizori"	**34.556.500**
600 „Cheltuieli cu materii prime"			28.325.000
4426 „T.V.A. deductibilă"			6.231.500

2) Destocarea stocului iniţial:

600 „Cheltuieli cu materii prime"	=	**300** „Materii prime"	5.600.000

3) Restocarea stocului final:

300 „Materii prime"	=	**600** „Cheltuieli cu materii prime"	10.500.000

b) conform normelor contabile franceze:

1) Înregistrarea cumpărărilor de stocuri în cursul exerciţiului financiar 19N:

* Feleagă N., Ionaşcu I., op. cit., vol. 2, pag. 231.

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**401** „Furnizori“	**34.556.500**
600 „Cumpărări de materii prime“			28.325.000
4426 „T.V.A. deductibilă“			6.231.500

2) Destocarea stocului iniţial:

60x „Variaţia stocurilor“	=	**300** „Materii prime“	5.600.000

3) Restocarea stocului final:

300 „Materii prime“	=	**60x** „Variaţia stocurilor“	10.500.000

Concluzie: **Metoda inventarului intermitent** poate fi utilizată de **unităţile mici şi mijlocii** şi constă în neurmărirea prin contabilitatea sintetică a intrărilor şi ieşirilor de stocuri în cursul perioadelor.

Conturile de stocuri se utilizează **numai la finele perioadelor de gestiune** când se debitează cu soldurile finale existente la locurile de consum sau de depozitare stabilite prin inventariere, după ce în prealabil aceleaşi conturi de stocuri au fost diminuate cu stocurile intrate (de la începutul perioadei).

Mişcările de stocuri din cursul perioadei **nu afectează conturile de stocuri, ci direct conturile de cheltuieli sau venituri.**

Tehnica aplicării inventarului intermitent diferă la stocurile procurate din afara unităţii faţă de cele provenite din producţia proprie şi anume:

a) Pentru stocurile (bunurile) aprovizionate din afara unităţii se parcurg următoarele etape:

- se stornează stocurile iniţiale ale perioadei din conturile de stocuri pentru a reveni asupra conturilor de cheltuieli, unde au fost înregistrate la început;
- achiziţiile de bunuri efectuate de la furnizori se înregistrează direct asupra conturilor de cheltuieli;
- la finele perioadei se inventariază bunurile aprovizionate ori provenite din perioada precedentă, neconsumate, cu care se degrevează cheltuielile prin trecerea lor asupra conturilor de stocuri.

Prin parcurgerea acestor etape, soldurile conturilor de cheltuieli reflectă bunurile consumate (ieşite) în timpul perioadei, calculate după relaţia:

Ieşiri = Stoc iniţial + Intrări – Stoc final

Scanned with OKEN Scanner

În perioada următoare operaţiile descrise mai sus se repetă.

b) Pentru stocurile (bunurile) provenite din producţia proprie se parcurg următoarele etape:

- se stornează stocurile iniţiale ale perioadei din conturile de stocuri pentru a anula veniturile constituite cu acestea la finele perioadei precedente;
- bunurile (de exemplu produsele finite) obţinute din producţie proprie nu se înregistrează în contabilitatea sintetică, ci numai în evidenţa operativă de la locurile de depozitare;
- pe măsura vânzării (ieşirii) stocurile se vor înregistra asupra conturilor de venituri, fără să fie necesară destocarea lor;
- la finele perioadei se inventariază bunurile (produsele) obţinute din producţie proprie, inclusiv cele provenite din perioada precedentă, dar nevândute, şi se înregistrează asupra conturilor de venituri din producţia stocată.

Prin parcurgerea acestor etape soldurile conturilor de venituri reflectă bunurile produse în unitate (stocate sau vândute) în timpul perioadei, calculate după relaţia:

Intrări = Stoc iniţial + Vânzări – Stoc final

În perioada următoare operaţiile descrise mai sus se repetă.

c) Pentru producţia în curs de execuţie, determinarea ei se face numai la sfârşitul perioadei prin metode diferite şi se înregistrează în contabilitate ca stocuri la conturile corespunzătoare, dar la începutul perioadei următoare operaţia respectivă se stornează în „roşu".

Folosirea acestei metode presupune:

- utilizarea ca preţuri de înregistrare în contabilitate a stocurilor, a costului de achiziţie pentru bunurile achiziţionate din afara unităţii şi respectiv a preţurilor de producţie pentru bunurile obţinute din producţie proprie;
- nu trebuie utilizate conturi de diferenţe de preţ aferente stocurilor;
- nu este necesară organizarea unei contabilităţi analitice a stocurilor.

Metoda inventarului intermitent ar aduce simplificări în munca de contabilitate, dacă inventarierile faptice ar fi efectuate anual şi nu lunar. Ea nu permite, însă, un control riguros al gestionării şi al asigurării integrităţii lor.

4.8 CONTABILITATEA MATERIILR PRIME ŞI MATERIALELOR CONSUMABILE

CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR

Materiile prime şi materialele consumabile au o însemnată pondere în totalul mijloacelor materiale circulante, îndeosebi la unităţile patrimoniale cu activitate de producţie de bunuri.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea materiilor şi materialelor aflate în proprietatea întreprinderii se realizează cu ajutorul conturilor:

Contul 300 „Materii prime";

Contul 301 „Materiale consumabile";

Contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale".

■ **Contul 300 „Materii prime"** ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materii prime care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit, integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată; toate acestea constituie proprietatea unităţii.

După conţinutul economic contul se înscrie în clasa *activelor circulante materiale*, grupa stocurilor de materii şi materiale şi este *de activ*.

Evaluarea şi înregistrarea materialelor intrate şi ieşite din gestiune se fac, în cazul celor achiziţionate, *la preţul de cumpărare* (fără TVA deductibilă), iar în cazul celor din producţie, la *costul de producţie*. Poate fi adoptat la înregistrare şi preţul standard de achiziţie sau de producţie (preţul de cumpărare din exerciţiul anterior, preţul de cumpărare de la furnizorul principal, costul normal de producţie ş.a.).

Principalele corespondenţe determinate de operaţiile de intrare şi ieşire diferă în funcţie de metoda de contabilitate sintetică folosită (metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent).

Întrucât *metoda inventarului permanent* este mai complexă, ea asigură manifestarea in extenso a funcţiilor contului; în acest sens se prezintă mai jos principalele corespondenţe în această variantă.

Se debitează cu preţul de înregistrare a materiilor prime **intrate în gestiune** prin achiziţionare în corespondenţă cu creditul **contului 401 „Furnizori"** sau **408 „Furnizori facturi nesosite"**; prin aport în natură la capital în corespondenţă cu creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**; prin donaţii cu titlu gratuit în corespondenţă cu creditul **contului 771 „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"**; revenite de la terţi în urma prelucrării sau din custodie în corespondenţă cu creditul **contului 351 „Materii si materiale aflate la terţi"**; plusuri constatate la inventar prin creditul **contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**.

Se creditează cu preţul de înregistrare al materiilor prime **ieşite din gestiune** pentru consum sau alte nevoi de exploatare prin debitul **contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**; pentru a fi date spre prelucrare sau în custodie la terţi prin debitul **contului 351 „Materii şi materiale aflate la terţi"**; transferate la gestiunea de mărfuri şi vândute fără a fi prelucrate prin debitul **contului 371 „Mărfuri"**; lipsurile neimputabile şi perisabilităţile prin debitul **contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**; pierderi din calamităţi în corespondenţă cu debitul **contului 671 „Cheltuieli excepţionale din operaţiuni de gestiune"**.

Soldul *debitor* reprezintă valoarea materiilor prime existente în gestiune la preţ de înregistrare.

Contul 300 „Materii prime" este cont sintetic de gradul I operaţional. Având un conţinut relativ omogen ca destinaţie în activitatea întreprinderii, nu necesită desfăşurarea în conturi sintetice de gradul II.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la contul **300 „Materii prime"** reflectate în contabilitatea sintetică la **unităţile mari**, care aplică metoda inventarului permanent se rezumă astfel:

Debit **300 „Materii prime"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime retrase de întreprinzătorul individual	108
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime aduse de la terţi, fiind trimise anterior sau aflate în curs de aprovizionare	351, 401	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi	351
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime achiziţionate de la furnizori cu facturi	401	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime trecute la mărfuri spre a fi vândute	371
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime achiziţionate de la furnizori fără facturi	408	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date grupului	4511
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la grup	4511	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date unităţii de care aparţine subunitatea	481
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime aduse ca aport în natură la capitolul social	456	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date altei subunităţi	482
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la unitatea de care aparţine subunitatea	481	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date în consum	600
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la o altă subunitate	482	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime constatate ca plus de inventar (în rosu)	600
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime cumpărate pe seama avansului de trezorerie	542	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime lipsă la inventar, imputabile sau neimputabile	600
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite cu titlu gratuit	7718	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime depreciate	600
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime constatate ca minus de inventar	600	- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime ieşite prin donaţie	6718
		- Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime distruse în urma calamităţilor	6718

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 300 „Materii prime"** reflectate în contabilitatea sintetică la **unităţile mici şi mijlocii** care aplică metoda inventarului intermitent, se rezumă astfel:

Debit **300 „Materii prime"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a stocurilor existente la începutul perioadei, inventariate la sfârşitul perioadei precedente (în roşu)	**600**	–	–
– Valoarea la cost de achiziţie a stocurilor existente la finele perioadei stabilite prin inventariere faptică (în negru)	**600**		

Aplicaţie – Intrarea materiilor prime de la furnizori folosind preţurile de înregistrare posibile şi metodele inventarului permanent şi intermitent.

Exemplul cifric are în vedere aceleaşi intrări şi ieşiri de materii prime în toate variantele de evaluare.

– mii lei –

Explicaţii	Cost de achiziţie		Preţ standard		Preţ de facturare	
	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ
– Sold la începutul perioadei (lunii)	10.000.000	–	11.000.000	1.000.000	9.000.000	1.000.000
– Intrări în cursul perioadei (lunii)	100.000.000	–	110.000.000	10.000.000	90.000.000	10.000.000
– Eliberări pentru consum în producţie în cursul perioadei (lunii)	90.000.000	–	99.000.000	9.000.000	81.000.000	9.000.000
– Sold la sfârşitul perioadei (lunii)	20.000.000	–	22.000.000	2.000.000	18.000.000	2.000.000

A. Rezolvare în cazul aplicării **metodei inventarului permanent:**

① **Evaluare la cost de achiziţie:**

● Recepţia materiilor prime achiziţionate de la furnizori:

%	= **401** „Furnizori"	**122.000.000**
300 „Materii prime"		100.000.000
4426 „TVA deductibilă"		22.000.000

Scanned with OKEN Scanner

● Eliberarea în consumul productiv a materiilor prime:

600 „Cheltuieli cu materiile prime“	= **300** „Materii prime“	**90.000.000**

② Evaluare la preţ standard:

%	= **401** „Furnizori“	**122.000.000**
300 „Materii prime“		110.000.000
308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“		10.000.000
4426 „TVA deductibilă“		22.000.000

● Eliberarea în consumul productiv, în cursul perioadei, a materiilor prime:

600 „Cheltuieli cu materiile prime“	= **300** „Materii prime“	**99.000.000**

● Diferenţele de preţ aferente materiilor prime, consumate în cursul perioadei, se calculează după formula menţionată anterior, astfel:

$$\textbf{Coeficient de repartizare (K)} = \frac{1.000.000 + 10.000.000}{11.000.000 + 110.000.000} = \frac{11.000.000}{121.000.000} = 9{,}09\%$$

Diferenţe aferente ieşirilor de materii prime = 99.000.000 x 9,09% = 9.000.000 lei

care se înregistrează astfel:

600 „Cheltuieli cu materiile prime“	= **308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“	**9.000.000**

③ Evaluarea la preţul de facturare al furnizorului:

● Recepţia materiilor prime achiziţionate de la furnizori:

%	= **401** „Furnizori“	**122.000.000**
300 „Materii prime“		90.000.000
308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“		10.000.000
4426 „TVA deductibilă“		22.000.000

Scanned with OKEN Scanner

● Eliberarea în consumul productiv, în cursul perioadei, a materiilor prime:

600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	**300** „Materii prime“	**81.000.000**

● Diferenţele de preţ (cheltuieli de transport-aprovizionare) aferente materiilor prime consumate în cursul perioadei, calculate după formula cunoscută:

$$\text{Coeficient de repartizare (K)} = \frac{1.000.000 + 10.000.000}{9.000.000 + 90.000.000} = \frac{11.000.000}{99.000.000} = 11,11\%$$

Diferenţele aferente ieşirilor de materii prime = 81.000.000 x 11,11% = 9.000.000 lei

care se înregistrează astfel:

600 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	**308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale“	**9.000.000**

B. Rezolvare în cazul aplicării **metodei inventarului intermitent**.
(evaluare la cost de achiziţie)

● Stornarea soldului iniţial de materii prime şi readucerea lor asupra cheltuielilor:

300 „Materii prime“	=	**600** „Cheltuieli cu materiile prime“	**10.000.000**

● Recepţia şi trecerea asupra cheltuielilor a materiilor prime achiziţionate de la furnizori:

%	=	**401** „Furnizori“	**122.000.000**
600 „Cheltuieli cu materiile prime“			100.000.000
4426 „TVA deductibilă“			22.000.000

● Trecerea asupra stocurilor şi degrevarea cheltuielilor pentru materiile prime nefolosite, inventariate la sfârşitul perioadei (lunii):

300 „Materii prime“	=	**600** „Cheltuieli cu materiile prime“	**20.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

C. Situaţia în unele conturi a înregistrărilor contabile efectuate în variantele de mai sus:

Variante	300 „Materii prime" +/- 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"	600 „Cheltuieli cu materiile prime"	401 „Furnizori"
0	1	2	3
Inventar permanent – cost de achiziţie	D 300 C SI 10.000.000 | 90.000.000 R R 100.000.000 | 99.000.000 TS TS 110.000.000 SF 20.000	D 600 C R 90.000.000 | – TS 90.000.000 SF 90.000.000	D 401 C – | 118.000.000 R 118.000.000 TS 118.000.000 SF
– preţ standard	D 300-308 C SI 11.000.000 | 99.000.000 R 1.000.000 | 9.000.000 R 110.000.000 | 90.000.000 TS 10.000.000 TS 110.000.000 SF 20.000.000	D 600 C R 99.000.000 | – 9.000.000 TS 90.000.000 SF 90.000.000	D 401 C – | 118.000.000 R 118.000.000 TS 118.000.000 SF
– preţ de facturare	D 300+308 C SI 9.000.000 | 81.000.000 R 1.000.000 | 9.000.000 R 90.000.000 | 90.000.000 TS 10.000.000 TS 110.000.000 SF 20.000.000	D 600 C R 81.000.000 | – 9.000.000 TS 90.000.000 SF 90.000.000	D 401 C – | 118.000.000 R 118.000.000 TS 118.000.000 SF
Inventar intermitent (cost de achiziţie)	D 300 C SI 10.000.000 R 20.000.000 10.000.000 TS 20.000.000 SF 20.000.000	D 600 C R 100.000.000 | 20.000.000 R TS 100.000.000 | 10.000.000 SF 90.000.000 | 10.000.000 TS	D 401 C 188.000.000 R 118.000.000 TS 118.000.000 SF

Scanned with OKEN Scanner

D. Concluzii

- materiile prime aflate în sold la finele perioadei la cost efectiv sunt de 20.000.000 mii lei;
- cheltuielile efective cu materiile prime aflate în sold, la cost efectiv, înainte de trecerea lor asupra rezultatului financiar, în toate variantele sunt de 90.000.000 mii lei;
- obligaţiile faţă de furnizor, înainte de stingerea lor prin plată, în toate variantele sunt de 118.000.000 lei.

Deci, diferitele metode de contabilitate sintetică şi modalităţi de evaluare a materiilor prime utilizate duc la aceleaşi mărimi ale elementelor patrimoniale ale cumpărătorului.

■ **Contul 301 „Materiale consumabile"** este un cont sintetic de gradul I, care are ca obiect de înregistrare *activele circulante materiale consumabile* ce participă în procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit, precum şi cele necesare procesului de circulaţie, aflate în patrimoniul întreprinderii.

În sfera acestor active circulante materiale se înscrie o gamă largă de elemente, care se diferenţiază în anumite limite prin caracteristicile comportamentale, cum sunt: *materialele auxiliare, combustibilii, piese de schimb, seminţe, materiale de plantat, furaje, materiale de ambalat şi altele.*

Această caracteristică structurală impune desfăşurarea conţinutului în *conturi sintetice de gradul II operaţionale:*

Contul 3011 „Materiale auxiliare";
Contul 3012 „Combustibili";
Contul 3013 „Materiale pentru ambalat";
Contul 3014 „Piese de schimb";
Contul 3015 „Seminţe şi materiale de plantat";
Contul 3016 „Furaje";
Contul 3018 „Alte materiale consumabile".

Contul 301 „Materiale consumabile" şi conturile sale sintetice de gradul II sunt conturi de activ şi au aceeaşi funcţie ca şi **contul 300 „Materii prime"**.

În cazul aplicării *metodei inventarului intermitent,* intervenţia şi functiile contabile ale **conturilor 300 „Materii prime"** şi **301 „Materiale consumabile"** sunt mult reduse. Astfel, aceste conturi **se vor debita numai la sfârşitul perioadei** cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime şi materialelor existente în stoc stabilite pe baza inventarului prin creditul **contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**, respectiv **601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**.

De asemenea, unităţile mici şi mijlocii pot folosi pentru contabilitatea sintetică a materialelor consumabile metoda inventarului intermitent, iar unităţile mari sunt obligate prin lege să folosească metoda inventarului permanent.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **conturile 3011, 3012, 3013, 3014, 3015, 3016, şi 3018** reflectate în contabilitatea sintetică la **unităţile mari** care aplică metoda inventarului permanent, astfel:

Debit **3011-3018** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile retrase de întreprinzătorul individual	108
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse de la terţi	351, 401	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile trecute la mărfuri spre a fi vândute	371
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile achiziţionate de la furnizori cu facturi	401	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date grupului	4511
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile achiziţionate de la furnizori fără facturi	408	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date unităţii de care aparţine subunitatea	481
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la grup	4511	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date altei subunităţi	482
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse ca aport în natură la capitalul social	456	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date în consum	6011-6018
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile de la unitatea de care aparţine subunitatea	481	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile lipsă la inventar imputabile sau neimputabile	6011-6018
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la o altă subunitate	482	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile depreciate	6011-6018
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile cumpărate pe seama avansurilor de trezorerie	542	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile ieşite prin donaţie	6718
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite cu titlu gratuit	7718	– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile distruse în urma calamităţilor	6718

Scanned with OKEN Scanner

■ **Contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale".** Întrucât materialele evidenţiate în **conturile 300** şi **301** sunt înregistrate la preţul efectiv de cumpărare (fără TVA deductibilă) sau la preţul standard, pentru evidenţierea celorlalte componente ale costului de achiziţie (taxe vamale, transport, manipulare, comisioane, alte taxe nedeductibile), precum şi a diferenţelor între preţul standard şi preţul efectiv de cumpărare, se apelează la **contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**. Acesta este deci, un *cont rectificativ,* prin suplimentare, al preţului de înregistrare al materiilor prime şi materialelor, şi asigură *colectarea* acestor elemente ale costului de achiziţie aferent materialelor intrate în gestiune şi apoi *repartizarea* lor proporţional asupra conturilor care au înregistrat consumurile, respectiv ieşirile de materiale. Este un *cont de activ.*

Se debitează cu cheltuielile de transport, taxele vamale, manipulare, taxe nedeductibile etc., precum şi cu diferenţele dintre preţul standard şi cel efectiv de cumpărare generate de achiziţionarea materialelor, astfel:

- cele cuprinse în factura furnizorilor prin creditul **contului 401 „Furnizori"**;
- cele efectuate de furnizor dar pentru care nu a emis încă factură, prin creditul **contului 408 „Furnizori – facturi nesosite"**;
- cele achitate cu filă de cec din carnetul de cecuri cu limită de sumă, prin creditul **contului 5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă"**;
- cele efectuate cu mijloace proprii de transport, manipulare, prin creditul **contului 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"**;
- diferenţe de preţ nefavorabile (în negru) şi favorabile (în roşu) între preţul de înregistrare prestabilit şi preţul efectiv de cumpărare, prin creditul **conturilor 401, 462**.

Contul 308 *se creditează* cu diferenţele de preţ aferente materialelor consumabile ieşite din gestiune ca urmare a consumului sau lipsurilor neimputabile la inventar, prin debitul **conturilor 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**, respectiv **601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**; a celor aferente materialelor transferate la gestiunea de mărfuri pentru vânzare prin debitul **contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**; precum şi pentru materialele distruse în urma calamităţilor prin debitul **contului 671 „Cheltuieli excepţionale din operaţiuni de gestiune"**.

Soldul debitor al **contului 308** evidenţiază **diferenţele de preţ aferente materialelor existente în stoc.**

Operaţiile privitoare la **contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"** reflectate în contabilitatea sintetică a **unităţilor mari**, care aplică metoda inventarului permanent, se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
Înregistrări în roşu pentru diferenţe favorabile Înregistrări în negru pentru diferenţe nefavorabile			
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime aduse de la terţi fiind trimise anterior sau aflate în curs de aprovizionare	351	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi	351
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime achiziţionate de la furnizori cu facturi	401	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime trecute la mărfuri spre a fi vândute	371
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime achiziţionate de la furnizori fără facturi	408	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime date grupului	4511
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime primite de la grup	4511	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime date unităţii de care aparţine subunitatea	482
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime primite de la unitatea de care aparţine subunitatea	481	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime date în consum	600
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime primite de la o altă subunitate	482	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime constatate ca plus de inventar (în roşu)	600
– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime cumpărate pe seama avansului de trezorerie	542	– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime lipsă la inventar imputabile sau neimputabile	600
		– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime ieşite prin donaţie	6718
		– Diferenţe de preţ aferente materiilor prime distruse în urma calamităţilor	6718

Diferenţele de preţ se repartizează asupra valorii materialelor ieşite şi asupra stocurilor cu ajutorul unui coeficient de repartizare K, care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{Diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei}}{\text{Soldul iniţial al stocurilor la preţul de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare}}$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea materialelor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate materialele ieşite, prin creditul **contului 308**.

Scanned with OKEN Scanner

Rc. ct 308 = *Rc.* ct 300 (301) x K

unde *Rc* reprezintă rulajul creditor al conturilor.

La finele perioadei, soldurile conturilor de diferenţe de preţ **se cumulează** cu soldurile conturilor de materiale şi se formează valoarea stocurilor la costul de achiziţie: Stoc materiale la cost de achiziţie = Sold cont 308.

Pentru a asigura un calcul mai exact al costului de achiziţie pe categorii de materiale, **contul 308** sintetic de gradul I poate fi dezvoltat în conturi de gradul II şi mai inferior, pe grupe sau pe categorii de stocuri:

Contul 308.0 „Diferenţe de preţ la materii prime"
Contul 308.1 „Diferenţe de preţ la materiale consumabile"
Contul 308.11 „Diferenţe de preţ la materiale auxiliare"
Contul 308.12 „Diferenţe de preţ la combustibil"
Contul 308.13 „Diferenţe de preţ la materiale de ambalat"
Contul 308.14 „Diferenţe de preţ la piese de schimb"
Contul 308.15 „Diferente de preţ la seminţe şi materiale de plantat"
Contul 308.16 „Diferenţe de preţ de preţ la furaje"
Contul 308.18 „Diferenţe de preţ la alte materiale consumabile"

Corespunzător coeficientului de repartizare (**K**), pot fi calculaţi coeficienţi specifici (**Ki**) la nivelul fiecărui cont în care se desfăşoară **contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"** ca sintetic de gradul I.

În unele lucrări de specialitate de referinţă se exprimă dezacordul cu varianta înglobării cheltuielilor de transport-aprovizionare în conţinutul conturilor de diferenţe de preţ (308, 328, 368, 378, 388), întrucât „o astfel de soluţie sărăceşte de conţinut soldurile noilor conturi de stocuri şi contravine principiilor de evaluare practicate în condiţiile economiei de piaţă".

După aceste opinii, în **conturile de stocuri (300, 301, 361, 371, 381)** ar trebui să se înregistreze direct toate elementele ce formează costul de achiziţie (preţul de cumpărare, taxele vamale, TVA nedeductibilă, cheltuielile de transport, manipulare, comisioane etc.), iar conturile de diferenţe de preţ să fie utilizate numai în situaţia în care se folosesc preţuri prestabilite (standard) la înregistrarea în conturile de stocuri. În acest fel se consideră că se promovează principiul evaluării în contabilitate a stocurilor la costul de achiziţie, principiu ce se apreciază că nu se respectă în cazul în care componentele costului de achiziţie sunt determinate şi înregistrate cu ajutorul a două conturi (conturile de stocuri, pentru preţul de cumpărare şi conturile de diferenţe de preţ pentru celelalte cheltuieli de transport – aprovizionare).

* N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Contabilitatea financiară*, Vol. 2, Editura Economică, Bucureşti, 1993, p. 50.

Scanned with OKEN Scanner

Examinând aceste argumente, considerăm că problema este de ordin formal, de tehnică de înregistrare, şi nu de fond, întrucât prin ambele modalităţi se asigură de către contabilitate evaluarea şi înregistrarea stocurilor la cost de achiziţie, în varianta susţinută de autorii pe care-i citãm, *direct* prin conturile de stocuri, iar în varianta acreditată în lucrarea de faţă, aşa cum s-a demonstrat, cu ajutorul a două serii de conturi – conturile de stocuri şi conturile de diferenţe de preţ.

În varianta înregistrării directe în conturile de stocuri a tuturor elementelor ce compun costurile de achiziţie, pentru stabilirea costului unitar, este necesar ca la fiecare lot să se calculeze costul de achiziţie specific, care de la lot la lot poate fi diferit, chiar dacă preţul unitar de cumpărare al bunului este acelaşi, aceasta ca urmare a repartizării unor cote specifice de cheltuieli de transport, manipulare etc., ca mărime şi structură. Acest calcul presupune identificarea analitică din diferite documente justificative (facturi, scrisori de trăsură, deconturi etc.) a acestor cheltuieli care sunt repartizabile fiecărui articol dintre cele aprovizionate în acelaşi mijloc de transport.

Deşi despre lucrările de calcul ale costului unitar de achiziţie se poate spune că privesc contabilitatea internă de gestiune şi nu aparţin contabilităţii financiare, ele sunt lucrări ale contabilităţii şi presupun operaţiuni deosebit de laborioase care, realizate chiar cu cele mai perfecţionate mijloace informatice, ridică multe probleme şi măresc costul informaţiilor privind stocurile.

Aceste considerente le avem în vedere la susţinerea variantei de înregistrare a costului de achiziţie prin cele două serii de conturi, tehnică ce, simplifică în practică, lucrările de calcul şi înregistrare, asigurând informaţii la fel de pertinente, întrucât:

– preţul de cumpărare, pentru fiecare articol, se identifică cu uşurinţă din factură şi stă la baza înregistrării în evidenţa sintetică şi analitică a stocurilor, fără să mai fie necesar calculul unitar de achiziţie;

– celelalte elemente din structura costurilor de achiziţie se înregistrează global în conturile sintetice de diferenţe de preţ şi apoi repartizate proporţional asupra conturilor care preiau consumurile sau ieşirile de stocuri.

★ OPERAŢII CONTABILE ÎN CAZUL APLICĂRII METODEI INVENTARULUI PERMANENT

Potrivit acestei metode de contabilitate sintetică, înregistrarea intrărilor şi ieşirilor se face în mod curent pe baza documentelor primare sau centralizatoare şi se determină stocurile, respectiv soldurile, permanent.

Reflectarea în evidenţa cronologică a operaţiilor de intrare şi ieşire prezintă:

● achiziţionarea de materii prime şi materiale de la furnizori, conform facturii şi notei de intrare-recepţie:

Scanned with OKEN Scanner

– cu preţul de cumpărare fără TVA deductibilă % **300** „Materii prime" **301** „Materiale consumabile" – cu cheltuielile de transport facturate **308** „Diferenţe de preţ la materiale" **4426** „TVA deductibilă"	=	**401** „Furnizori"	– cu valoarea facturii + TVA

● achiziţionarea de materii prime şi materiale fără factură.
● recepţia materialelor primite de la furnizor fără factură.

% **300** „Materii prime" **301** „Materiale consumabile" **4428** „TVA neexigibilă"	=	**408** „Furnizori-facturi nesosite"	– cu valoarea conform contractului

Deoarece mărimea TVA nu este încă o valoare certă, ea este înregistrată ca fiind neexigibilă.

● la primirea facturii vom avea înregistrările:

– cu valoarea înregistrată anterior conform contractului % **408** „Furnizori facturi nesosite" **308** „Diferenţe de preţ la materiale"	=	**401** „Furnizori"	– cu valoarea facturii + TVA

concomitent:

4426 „TVA deductibilă"	=	**4428** „TVA neexigibilă"

pentru evidenţierea TVA aferentă la deductibilă;

● consumuri conform bonurilor de consum (centralizatoare) pentru producţie sau alte activităţi de exploatare:

600 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	**300** „Materii prime"	– cu valoarea la preţ de înregistrare
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	**301** „Materiale consumabile"	

● repartizarea diferenţelor de preţ aferente materialelor consumate:

% **600** „Cheltuieli cu materiile prime" **601** „Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	**308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"	

Scanned with OKEN Scanner

★ OPERAŢII CONTABILE ÎN CAZUL APLICĂRII METODEI INVENTARULUI INTERMITENT

Această metodă de contabilitate sintetică are în vedere necesitatea simplificării evidenţei şi reducerii costurilor lucrărilor de contabilitate la întreprinderile mici şi mijlocii, unde posibilitatea de urmărire şi control direct al gestiunii şi mişcării stocurilor de către manageri poate suplini, cu succes, valenţele funcţionale ale unei evidenţe contabile mai riguroase, dar şi mai costisitoare. Este metoda care presupune înregistrarea „intermitentă" a existenţei costurilor, o singură dată pe an, la închiderea exerciţiului* printr-un cont de variaţie de stoc.

Metoda poate fi utilizată în două variante:

■ Varianta I. Cumularea pe stoc a materialelor aprovizionate şi descărcarea gestiunii la finele exerciţiului

În această variantă **conturile de materiale 300, 301** se vor debita pe măsura intrării materialelor, precum şi **contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**.

– achiziţionarea materialelor:

%	=	**401** „Furnizori"
300 „Materii prime"		
301 „Materiale consumabile"		
308 „Diferenţe de preţ la materiale"		
4426 „TVA deductibilă"		

Consumurile pentru exploatare (producţie) *sunt înregistrate o singură dată la sfârşitul exerciţiului în urma inventarierii şi evaluării stocurilor de materiale rămase neconsumate.*

Valoarea consumurilor la preţ de înregistrare se determină prin următorul calcul:

Soldul iniţial al materialelor + Valoarea intrărilor – Soldul final conform inventarului

Pentru aceasta se folosesc elementele din structura conturilor de materiale (rulajele şi soldurile) şi cele din inventarul stocurilor la sfârşitul exerciţiului, astfel: Rc cont 300 = (Sdi cont 300 + Rd cont 300) – Sdf cont 300, conform inventarului de la sfârşitul exerciţiului.

Sumele stabilite se înregistrează ca şi cheltuieli materiale astfel:

600 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	**300** „Materii prime"
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	**301** „Materiale consumabile"

Pe baza coeficientului stabilit după metoda arătată, se repartizează şi diferenţele de preţ aferente materialelor consumate care se înregistrează astfel:

%	=	**308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"
600 „Cheltuieli cu materiile prime"		
601 „Cheltuieli cu materiale consumabile"		

* Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu – Tratat de contabilitate financiară, vol. II, Editura Economică, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

Această variantă are dezavantajul că prezintă în cursul exerciţiului în conturile de materiale solduri însemnate de materiale, deşi marea lor parte este consumată.

Varianta II. Înregistrarea direct pe cheltuieli a materialelor aprovizionate (intrate) şi activarea în conturile de materiale la sfârşitul exerciţiului, a celor neconsumate, stabilite prin inventariere

Varianta porneşte de la premisa că stocurile de materiale sunt achiziţionate în vederea utilizării lor curente şi nu pentru a fi stocate. Stocurile sunt o fază a circuitului economic ce trebuie redusă la minim.

În această variantă:

● La achiziţionarea materialelor, intrările se înregistrează **direct pe conturile de cheltuieli** corespunzător naturii stocurilor.

%	= **401** „Furnizori"	
600 „Cheltuieli cu materiile prime"		
601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"		
4426 „TVA deductibilă"		

● Cheltuielile de transport, manipulare, taxe sunt înregistrate **de asemenea direct pe conturile de cheltuieli** unde au fost contabilizate materialele.

● La sfârşitul exerciţiului (N), în urma inventarierii stocurilor de materiale neconsumate, cu valoarea lor **se activează conturile de stocuri** şi **se diminuează corespunzător cheltuielile**, înregistrându-se:

300 „Materii prime"	= **600** „Cheltuieli cu materiile prime"	– cu valoarea stocurilor neconsumate la sfârşitul exerciţiului	
301 „Materiale consumabile"	= **601** „Cheltuieli cu materialele consumabile"		

● La începutul exerciţiului următor (N+1) **se readuc în cheltuieli stocurile de materiale neconsumate** în exerciţiul anterior, făcându-se înregistrarea:

600 „Cheltuieli cu materiile prime"	= **300** „Materii prime"	– cu valoarea stocurilor provenite din exerciţiul anterior
601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	= **301** „Materiale consumabile"	

★ CONTABILITATEA MATERIALELOR RESPINSE LA RECEPŢIE

În cazul când la recepţia materialelor comisia constată că acestea nu corespund din punct de vedere calitativ se întocmeşte **Nota de recepţie şi constatare de diferenţe**.

Scanned with OKEN Scanner

Fiind materiale necorespunzătoare, întreprinderea nu le preia în patrimoniu pentru utilizare, considerând că furnizorul nu şi-a executat obligaţia contractuală şi, ca urmare, nu înregistrează obligaţia de plată faţă de acesta. Deci, deşi din punct de vedere gestionar, întreprinderea a preluat în depozit o cantitate de materiale, sub aspect patrimonial nu se va produce nici o modificare bilanţieră.

Materialele constatate ca fiind necorespunzătoare sunt *preluate în păstrare* de depozitele întreprinderii şi ţinute la dispoziţia furnizorului (ca proprietar al acestora), valoarea lor fiind evidenţiată în debitul **contului în afara bilanţului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**.

În această poziţie materialele pot rămâne fie până la recondiţionarea lor de către furnizor la sediul beneficiarului când vor fi preluate ca materiale corespunzătoare în patrimoniul întreprinderii, fie până la data expedierii la furnizor în urma dispoziţiei acestuia.

În primul caz se va credita **contul în afara bilanţului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"** şi concomitent se va evidenţia, pe baza Notei de intrare-recepţie, intrarea în proprietate a materialelor – înregistrarea contabilă fiind:

300 „Materii prime"	=	**401** „Furnizori"

În al doilea caz se va evidenţia numai operaţiunea de creditare a **contului în afara bilanţului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"** pe baza avizului de însoţire pentru expediere către furnizor sau la altă destinaţie.

★ CONTABILITATEA MATERIALELOR AFLATE LA TERŢI

În desfăşurarea procesului de aprovizionare a întreprinderii pot interveni situaţii în care materiile prime şi materialele recepţionate de către cumpărător la sediul furnizorului **să rămână**, datorită lipsei de spaţii de depozitare sau a mijloacelor de transport, **temporar în depozitele furnizorului** până când se creează condiţii pentru expediere.

Bunurile achiziţionate, fiind recepţionate, devin proprietatea cumpărătorului şi trebuiesc achitate furnizorului, astfel că se creează **obligaţia de plată fără ca bunurile să fie în depozitele întreprinderii**. În această situaţie nu pot fi debitate **conturile de stocuri (300, 301, 371)**, care prin conţinutul şi sfera lor evidenţiază existenţa şi mişcarea stocurilor din depozitele întreprinderii.

În situaţie asemănătoare se prezintă bunurile expediate de furnizori, achitate, dar care se găsesc pe drum la sfârşitul lunii, pentru care se închid conturile.

Anumite materiale, prin structura şi compoziţia lor, cer, prin normele de recepţie calitativă, să se facă analize de laborator care durează mai multe zile, astfel că loturile sosite în ultimele zile ale exerciţiului (lunii) nu se pot recepţiona şi preda depozitelor la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

În unele situaţii anumite materiale sunt eliberate din depozite în afara întreprinderii, fără a fi vândute, ele continuând să rămână în patrimoniul întreprinderii care le deţine:

- materiale trimise la alte unităţi cu scopul de a fi prelucrate după cerinţele producţiei când întreprinderea care le deţine nu dispune de utilajele necesare sau organizarea prelucrării nu este economică, dat fiind volumul mai redus şi întâmplător al acestora (carton, hârtie expediată la întreprinderile poligrafice pentru confecţionarea de ambalaje, instrucţiuni, etichete, documente etc., oţel, fontă, bronz, expediate pentru confecţionarea unor piese de schimb la întreprinderi specializate sau care dispun de utilaje ncesare acestor prelucrări);
- materialele aflate în custodie pentru prezentare în standuri, la expoziţii sau vânzare la o anumită dată;
- obiectele de inventar, ambalajele uzate în urma utilizării lor repetate, care pentru a mai putea fi folosite necesită reparaţii la întreprinderi specializate (şublere, micrometre, lăzi – ambalaje etc.)

În baza principiului sistematizării şi grupării în conturi a mijloacelor care au caracteristici comune, contabilitatea a creat un cont cu ajutorul căruia evidenţiază existenţa şi mişcarea acestor valori materiale, **contul 351 „Materii prime şi materiale aflate la terţi"**, *cont de activ, de mijloace circulante materiale.*

În debitul contului se înregistrează valoarea materiilor prime şi materialelor aprovizionate, dar lăsate în custodie, în corespondenţă cu creditul **contului 401 „Furnizori"**; valoarea materialelor trimise spre prelucrare la terţi în corespondenţă cu creditul **contului 300 „Materii prime", 301 „Materiale consumabile"**. *În creditul contului* înregistrează valoarea materiilor prime şi a materialelor intrate în gestiunea unităţii, sosite după prelucrare sau aduse în gestiune din cele aprovizionate şi lăsate în custodie, în corespondenţă cu debitul **conturilor 300 „Materii prime" şi 301 „Materiale consumabile"**.

***Soldul debitor al contului* reprezintă materialele aflate la terţi.**

Contabilitatea analitică se desfăşoară pe unităţi în care materialele sunt date spre prelucrare (custodie) şi în cadrul acestora pe feluri de materiale.

Pentru exemplificare, se consideră următoarele operaţii:

① S-au achiziţionat materii prime pentru care s-a convenit cu furnizorul să le păstreze în custodie până la sosirea mijloacelor de transport în vederea expedierii. Pe baza **facturii** şi a **procesului-verbal de custodie** se înregistrează:

%		= **401** „Furnizori"	**146.400.000**
351 „Materiale aflate la terţi"			100.000.000
308 „Diferenţe de preţ la materiale"			20.000.000
4426 „TVA deductibilă"			26.400.00

Scanned with OKEN Scanner

② Materiile prime achiziţionate sunt expediate şi se recepţionează fiind predate depozitului:

100.000.000	**300** „Materii prime"	=	**351** „Materii şi materiale aflate la terţi"	**100.000.000**

③ Cu aviz de însoţire, materiile prime sunt trimise spre prelucrare la terţi:

100.000.000	**351** „Materiale aflate la terţi"	=	**300** „Materii prime"	**100.000.000** (cu valoarea la preţ de înregistrare)

④ Se recepţionează piesele rezultate din prelucrarea materiilor prime:

140.000.000	**301** „Materiale consumabile"	=	%		
			351 „Materii şi materiale aflate la terţi"	**100.000.000** (cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime trimise)
			401 „Furnizori"	**40.000.000** (cu costul de prelucrare fără TVA)

⑤ Înregistrarea TVA din factura de prelucrare a materialelor, 22% la costul prelucrării (40.000.000x22%)

4426 „TVA deductibilă"	=	**401** „Furnizori"	**8.800.000**

După aceeaşi regulă funcţionează şi celelalte conturi de stocuri aflate la terţi – şi anume:

Contul 352 „Obiecte de inventar aflate la terţi";
Contul 354 „Produse aflate la terţi";
Contul 356 „Animale aflate la terţi";
Contul 357 „Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi";
Contul 358 „Ambalaje aflate la terţi".

Întreprinderea care primeşte materiale sau alte bunuri spre prelucrare sau reparare le înregistrează în contul în afara bilanţului **8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare".**

Scanned with OKEN Scanner

★ CONTABILITATEA MATERIALELOR VÂNDUTE

Materiile prime şi materialele sunt achiziţionate în vederea prelucrării şi încorporării în produse finite sau pentru consumul lor în alte activităţi. Există situaţii în care unele cantităţi de materii prime şi materiale devin disponibile şi ele **se valorifică prin vânzare** către terţi, fără a fi prelucrate. Prin decizia de vânzare se schimbă destinaţia dată iniţial acestor bunuri. Este necesar să se delimiteze, prin redistribuire, trecerea lor în **categoria mărfurilor**, categorie definită prin bunuri achiziţionate în scopul revânzării în aceeaşi stare. Ca urmare, contabilitatea va înregistra ieşirea acestor valori din gestiunea şi contabilitatea materiilor prime şi materialelor şi trecerea în gestiunea **mărfurilor**. Ilustrăm aceasta cu operaţiile de mai jos:

① Se transferă materialele, destinate a fi vândute, din gestiunea de materiale la gestiunea de mărfuri:

371 „Mărfuri“	=	**301** „Materiale consumabile“	**200.000.000** (cu valoarea la preţul de înregistrare)
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	=	**308** „Diferenţe de preţ la materiale“	**30.000.000** (cu diferenţele de preţ aferente materialelor vândute)

② Se facturează materialele livrate clienţilor la preţul negociat + TVA (22%):

366.000.000	**411** „Clienţi“	=	%	
			707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	**300.000.000** (cu valoarea la preţul de vânzare fără TVA)
			4427 „TVA colectată“	**66.000.000** (cu TVA înscrisă în factură)

③ Se descarcă gestiunea de mărfuri cu preţul de înregistrare şi diferenţele de preţ aferente mărfii vândute:

230.000.000	**607** „Cheltuieli privind mărfurile“	=	%	
			371 „Mărfuri“	**200.000.000** (cu valoarea la preţul de înregistrare
			378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	**30.000.000** (cu diferenţele de preţ aferente)

Scanned with OKEN Scanner

4.9. CONTABILITATEA OBIECTELOR DE INVENTAR

Obiectele de inventar fac parte din activele circulante, deşi prezintă caracteristici ale mijloacelor fixe prin aceea că servesc mai multe cicluri ale procesului de exploatare şi deci îşi transmit treptat valoarea asupra diferitelor perioade de gestiune.

Nu sunt considerate mijloace fixe din motive de finanţare a procurării lor şi de simplificare a evidenţei şi recuperării valorii lor.

Nu sunt cuprinse nici în categoria materialelor consumabile din considerente de urmărire a integrităţii lor şi a includerii în costuri a valorii lor pe o perioadă determinată de timp.

Ca atare, asemenea bunuri sunt asimilate activelor circulante deoarece au fie o durată de utilizare mai mică de un an, fie o valoare individuală mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe.

În literatura de specialitate şi practica economică aceste mijloace sunt denumite *„Obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată"* sau pe scurt *„Obiecte de inventar"*.

Din această categorie *fac parte*:

- **obiecte de inventar de uz general**, care se folosesc la mai multe produse, lucrări, servicii a căror valoare se include în cheltuieli, fie integral la darea lor în folosinţă, fie într-o perioadă de cel mult trei ani;
- **obiecte de inventar cu destinaţie specială** din care fac parte: sculele, dispozitivele şi verificatoarele cu destinaţie specială (SDV-uri), aparatele de măsură şi control (AMC-uri) ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie sau în masă, fie la fabricarea unor comenzi individuale, indiferent de valoarea lor sau de durata de serviciu. Valoarea lor se include în cheltuieli pe toată durata participării la fabricarea produselor în cauză, prin intermediul unor cote de uzură stabilite pe unitatea de produs fabricat;
- **echipamentul de protecţie** care se utilizează pentru protejarea sănătăţii corporale a personalului din unităţi; el se include în această categorie indiferent de valoarea individuală şi durata de serviciu. Valoarea lui se include în cheltuieli fie integral, la darea în folosinţă, fie eşalonat înăuntrul duratei de serviciu normale, dar care nu trebuie să depăşească trei ani;
- **echipamentul de lucru**, numit şi echipament de uzură, care cuprinde acel echipament ce se distribuie muncitorilor de la locurile de muncă unde se impune utilizarea unui anumit fel de echipament sau unde îmbrăcămintea proprie ar fi expusă unei uzuri premature.

Evaluarea obiectelor de inventar în structura menţionată se poate face:

- la **cost de achiziţie**, pentru cele cumpărate din afara unităţii;
- la **cost de producţie**, pentru cele provenite din producţia proprie;
- la **preţ standard sau de facturare** al furnizorului, cu reflectarea distinctă a diferenţelor de preţ.

Scanned with OKEN Scanner

Dintre cele două metode de organizare a contabilităţii sintetice a obiectelor de inventar se foloseşte cea a inventarului permanent, întrucât legislaţia în vigoare* prevede că pentru obiectele de inventar în folosinţă se utilizează un cont distinct pentru uzura acestora, ceea ce presupune şi menţinerea obiectelor de inventar în cauză la conturi distincte de stocuri.

Contabilitatea intrării obiectelor de inventar în depozite pe calea achiziţiei, din producţia proprie sau pe orice altă cale, precum şi ieşirea acestora din depozite se organizează **la fel ca şi cea a materialelor**.

O situaţie diferită intervine în ceea ce priveşte contabilitatea obiectelor de inventar **aflate în folosinţă**. Astfel, ieşirea lor din magazie nu presupune şi consumul imediat, ci, prin întrebuinţare, se uzează treptat şi îşi transferă valoarea asupra cheltuielilor activităţii pe parcursul a mai multor luni. Ca urmare, contabilitatea trebuie să urmărească:

- existenţa şi mişcarea obiectului de inventar pe intervalul de utilizare a acestuia;
- includerea treptată a valorii echivalente uzurii pe cheltuieli.

Deci, contabilitatea trebuie să reflecte atât obiectele de inventar aflate în magazie, cât şi sculele şi obiectele de inventar date secţiilor, atelierelor, personalului pentru utilizarea în diferite procese de exploatare.

Obiectele de inventar se comportă în gestiune exact ca şi mijloacele fixe, deservesc mai multe exerciţii, îşi păstrează forma materială iniţială până la scoaterea din folosinţă, iar **valoarea lor se include, în cote – în raport cu uzura, pe cheltuieli**.

Includerea uzurii obiectelor de inventar *pe cheltuieli nu se face prin* intermediul *amortizării*, ca în cazul mijloacelor fixe, ci expresia valorică a uzurii intră în relaţie cu cheltuielile, fiind o formă particulară a celei dintâi.

La fel ca mijloacele fixe, obiectele de inventar au nevoie de reparaţii şi întreţineri, iar la data consumării lor totale se scot din folosinţă, rezultând diferite materiale recuperabile şi refolosibile care se înregistrează în debitul **contului 301 „Materiale consumabile"** la preţuri posibile de valorificare prin creditul conturilor corespunzătoare de cheltuieli în care s-a înregistrat pe parcurs uzura acestora.

4.9.1. Organizarea evidenţei operative şi contabilităţii analitice a obiectelor de inventar

Evidenţa operativă şi contabilitatea analitică a obiectelor de inventar, aflate la *depozitul* central de materiale al întreprinderii, se organizează pe feluri de obiecte, cu **fişe de magazie şi fişe de cont analitice**, asemănătoare celor pentru materiale.

Evidenţa operativă a existenţei şi mişcării obiectelor de inventar *în folosinţă* se organizează la magaziile de exploatare din secţii, pe feluri de obiecte, cantitativ, cu ajutorul fişelor de magazie.

Evidenţa obiectelor de inventar încredinţate personalului pe un timp mai îndelungat

* Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 89/1991, art. 63.

Scanned with OKEN Scanner

se organizează cu ajutorul formularului **„Fişă nominală pentru evidenţa obiectelor de inventar, a echipamentului de protecţie şi a mijloacelor fixe în folosinţă îndelungată"** la magazia de unde se ridică obiectele.

Urmărirea operativă a sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor date în folosinţă personalului, care au o mişcare şi frecvenţă mai mare, se organizează prin sistemul mărcilor, la nivelul gestiunilor din secţii şi sectoare de activitate.

Pentru scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar se utilizează **„Procesul-verbal pentru scoaterea din uz a obiectelor de inventar date în folosinţă"**.

Contabilitatea analitică a obiectelor de inventar aflate în folosinţă se organizează numai *valoric*, pe locurile (secţii, ateliere, servicii etc.) unde acestea sunt date în folosinţă cu ajutorul **„Fişei analitice de cont"**. În aceeaşi fişă se evidenţiază şi scoaterea din folosinţă a obiectelor complet uzate.

În ce priveşte *contabilitatea analitică a SDV-urilor speciale*, aceasta se poate organiza fie pe *feluri de obiecte*, metodă ce atrage după sine un volum de muncă însemnat, având în vedere numărul lor mare, cum şi destinaţia acestora, fie *global pe produsele pentru care sunt destinate.*

4.9.2. Organizarea contabilităţii sintetice a obiectelor de inventar

Pentru realizarea contabilităţii obiectelor de inventar se folosesc următoarele conturi: **contul 321 „Obiecte de inventar", contul 322 „Uzura obiectelor de inventar"** şi **contul 328 „Diferenţe de preţ la obiectele de inventar"**.

Contul 321 „Obiecte de inventar" evidenţiază existenţa şi mişcarea stocurilor de obiecte de inventar aflate în patrimoniul unităţii. Este un cont din clasa conturilor de *active circulante*, grupa obiectelor de inventar. După funcţia contabilă, este un cont de *activ*. În *debit* înregistrează: valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar intrate în unitate prin achiziţionarea cu plată de la furnizori prin creditul **contului 401 „Furnizori"**; contravaloarea celor aduse ca aport la capital prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**; pe cele primite prin donaţii sau cu titlu gratuit, prin creditul **contului 771 „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"**; pe cele constatate în plus la inventariere prin creditul **contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"**.

Se creditează cu valoarea obiectelor de inventar ieşite din gestiune prin scoaterea din folosinţă ca urmare a uzurii complete în corespondenţă cu debitul **contului 322 „Uzura obiectelor de inventar"**; cu cele transferate la gestiunea de mărfuri în vederea vânzării prin debitul **contului 371 „Mărfuri"**; cu cele trimise spre reparare, prelucrare sau în custodie la terţi, prin debitul **contului 352 „Obiecte de inventar la terţi"**; lipsurile de inventar neimputabile, prin debitul **contului 322 „Uzura obiectelor de inventar"** şi concomitent înregistrând 602 = 321, cu uzura necuprinsă în cheltuieli.

***Soldul debitor* exprimă valoarea obiectelor de inventar existente în depozite şi în folosinţa secţiilor sau a serviciilor funcţionale.**

Scanned with OKEN Scanner

Întrucât obiectele de inventar pot exista în patrimoniu în depozit sau în folosinţă, contul poate fi desfăşurat în sintetice de gradul II:

Contul 3211 „Obiecte de inventar în depozit"

Contul 3212 „Obiecte de inventar în folosinţă"

Contul 3211 „Obiecte de inventar în depozit" reflectă obiectele de inventar procurate şi depozitate ce urmează a fi date în folosinţă. Sunt formate din: obiecte de inventar de uz general şi cu destinaţie specială, echipament de protecţie şi echipament de lucru. Poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu obiectele de inventar recepţionate şi depozitate;
- **se creditează** cu obiectele de inventar date în folosinţă sau ieşite din depozite, din alte motive;
- **soldul debitor reprezintă obiectele de inventar existente în depozite.**

Operaţiile privitoare la **contul 3211 „Obiecte de inventar în depozit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **3211 „Obiecte de inventar în depozit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Obiecte de inventar aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar restituite întreprinzătorului individual	108
– Obiecte de inventar primite sau reîntoarse de la terţi	352, 401	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date în folosinţă	3212
– Obiecte de inventar achiziţionate cu facturi de la furnizori	401	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar trimise de la terţi	352
– Obiecte de inventar achiziţionate fără facturi de la furnizori	408	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar trecute la mărfuri spre a fi vândute	371
– Obiecte de inventar primite de la grup	4511	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date grupului	4511
– Obiecte de inventar primite ca aport la capitalul social	456	– Cota-parte (50%) din echipamentul de lucru, suportată în rate de salariaţi	461
– Obiecte de inventar primite de la unitatea de care aparţine subunitatea	481	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date unităţii de care aparţine subunitatea	481
– Obiecte de inventar primite de la o altă subunitate	482	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date altei subunităţi	482

Scanned with OKEN Scanner

Debit **3211 „Obiecte de inventar în depozit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Obiecte de inventar cumpărate pe seama avansurilor de trezorerie	542	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar constatate în plus la inventar (în roşu)	602
– Obiecte de inventar primite cu titlu gratuit	7718	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar lipsă la inventar, neimputabile sau imputabile	602
		– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar depreciate	602
		– Cota-parte (50%) din echipamentul de lucru acordat salariaţilor, suportată de unitate	602
		– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar ieşite prin donaţie	6718
		– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar distruse în urma calamităţilor	6718

Contul 3212 „Obiecte de inventar în folosinţă" reflectă obiectele de inventar date în folosinţă secţiilor, atelierelor, serviciilor sau altor locuri de utilizare, ele fiind formate din: obiecte de inventar de uz general şi cu destinaţie specială şi echipamentul de protecţie. Acest cont:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu obiectele de inventar date în folosinţă;
- **se creditează** cu obiectele de inventar casate, scoase din folosinţă;
- **soldul creditor** reprezintă obiectele de inventar aflate în folosinţă.

Operaţiile privitoare la **contul 3212 „Obiecte de inventar în folosinţă"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **3212 „Obiecte de inventar în folosinţă"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea de înregistrare a obiectelor de inventar date în folosinţă	3211	– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosinţă	322
		– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar	322
		– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar depreciate	322

Scanned with OKEN Scanner

Contul 322 „Uzura obiectelor de inventar". Pentru obiectele de inventar care nu se consumă la prima lor utilizare, calculul şi înregistrarea valorii uzurii pot fi realizate utilizând una din următoarele *metode de determinare a uzurii*:

- metoda valorii integrale la darea în folosinţă a obiectelor de inventar constă în trecerea pe cheltuieli a întregii valori a obiectelor de inventar trecute din magazie în folosinţă;
- metoda eşalonării în cote egale pe o perioadă de cel mult 3 ani de exploatare;
- metoda cotelor de uzură pe produs, în cazul SDV-urilor speciale.

Caracterul special al acestor obiecte de inventar ridică probleme deosebite pentru calculul uzurii. În cazul producţiei de unicate sau comenzi speciale valoarea acestora se cuprinde în cheltuieli la terminarea comenzii, când valoarea obiectelor de inventar este integral recuperată. Dacă la terminarea fabricării unicatului starea SDV-urilor este corespunzătoare, ele se păstrează de întreprindere pentru o eventuală reutilizare.

Un calcul deosebit al uzurii, al întreţinerii şi al reparaţiei obiectelor de inventar speciale impune producţia de serie mare, mijlocie sau de masă, la care acestea se cer repartizate proporţional asupra tuturor produselor ce urmează a se fabrica cu ajutorul lor.

Pentru aceste SDV-uri speciale cota de uzură se stabileşte la începutul anului, pe produse, în funcţie de valoarea prestabilită a acestora şi cantitatea de produse prevăzută a se fabrica.

Cota de uzură pe produs se stabileşte după următoarea formulă:

$$Cup = \frac{V_{SDVi} - U_{SDVi} + V_{SDpi} + K_{IRpi}}{Q_{pi}},$$

în care: *Cup* reprezintă cota de uzură pe produs; V_{SDVi} – valoarea SDV-urilor în folosinţă la începutul anului; U_{SDVi} – uzura SDV-urilor la începutul anului; V_{SDVpi} – valoarea SDV-urilor noi ce se vor da în folosinţă în exerciţiu; K_{IRpi} – cheltuieli de întreţinere şi reparaţii a SDV-urilor; Q_{pi} – cantitatea de produse prevăzută a se fabrica în cursul exerciţiului.

Uzura ce urmează a se include în cheltuielile de exploatare pe fiecare lot de fabricaţie (cheltuieli cu SDV-uri) se determină prin înmulţirea cotei pe produs (*Cup*) astfel stabilită, cu cantitatea produselor fabricate (*q1*) în luna respectivă: Cheltuieli S_{DVi} = *Cup x q1*.

Deci, **contul 322 „Uzura obiectelor de inventar"** ţine evidenţa uzurii obiectelor de inventar a căror valoare se include în cheltuielile de exploatare fie integral la darea în folosinţă, fie în mod eşalonat. El este un *cont rectificativ* al valorii obiectelor de inventar, *cont de pasiv*. În *creditul contului* se înregistrează uzura obiectelor de inventar date în folosinţă, în contrapartidă cu **contul 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"**. În *debitul contului* se înregistrează valoarea de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosinţă prin creditul **contului 321 „Obiecte de inventar"**.

Scanned with OKEN Scanner

***Soldul creditor al contului* reprezintă valoarea uzurii obiectelor de inventar existente în folosinţă.**

Operaţiile privitoare la **contul 322 „Uzura obiectelor de inventar"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **322 „Uzura obiectelor de inventar"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosinţă	**3212**	– Uzura obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli	**602**
– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar constatate lipsă la inventar	**3212**		
– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar depreciate	**3212**		

Contul 328 „Diferenţe de preţ la obiectele de inventar" înregistrează diferenţele dintre preţul de înregistrare, respectiv preţul de cumpărare mai puţin TVA deductibilă şi celelalte elemente care formează costul de achiziţie, cum sunt: cheltuieli de transport – manipulare, taxe nedeductibile şi altele, aferente obiectelor de inventar aprovizionate. *Funcţia contului este similară cu cea a contului 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale".*

Contul 328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar" se foloseşte numai în situaţia în care obiectele de inventar în depozit sau în folosinţă, reflectate la **contul 3211** şi **contul 3212**, *sunt evaluate la preţ standard*, diferenţele fiind favorabile sau nefavorabile, *sau la preţ de facturare al furnizorului*, diferenţele fiind reprezentate de cheltuielile de transport-aprovizionare aferente. Acesta:

- după conţinutul economic este un cont **rectificativ al activelor circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu diferenţele de preţ (în negru sau în roşu) aferente obiectelor de inventar intrate în depozit;
- **se creditează** cu diferenţele de preţ (în negru sau în roşu) aferente obiectelor de inventar scoase din folosinţă;
- soldul poate fi **debitor**:
  - **în roşu**, când exprimă diferenţele favorabile de preţ aferente obiectelor de inventar existente în unitate;
  - **în negru**, când exprimă diferenţele nefavorabile de preţ (sau cheltuielile de transport-aprovizionare) aferente obiectelor de inventar existente în unitate.

Operaţiile privitoare la **contul 328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar aduse de la terţi, fiind trimise anterior sau aflate în curs de aprovizionare	351	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar trimise spre prelucrare sau custodie la terţi	351
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de iventar achiziţionate de la furnizori fără facturi	401	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar trecute la mărfuri	371
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar achiziţionate de la furnizori fără facturi	408	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar date grupului	4511
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar primite de la grup	4511	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar date unităţii de care aparţine subunitatea	482
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar primite de la unitatea de care aparţine subunitatea	481	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar scoase din folosinţă	602
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar primite de la o subunitate	482	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar constatate plus la inventar (în roşu)	602
– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar cumpărate pe seama avansurilor de trezorerie	542	– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar în depozite depreciate	602
		– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar în depozite constatate lipsă la inventar, imputabile sau neimputabile	602
		– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar aferente echipamentului de lucru distribuit	602
		– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar ieşite prin donaţie	6718
		– Diferenţe de preţ aferente obiectelor de inventar distruse în urma calamităţilor	6718

★ EXEMPLE PRIVIND CONTABILIZAREA OPERAŢIILOR CU OBIECTE DE INVENTAR ÎN FOLOSINŢĂ ŞI CU DESTINAŢIE SPECIALĂ

Exemplul 1: Operaţii privind obiectele de inventar de folosinţă generală şi echipamentul de protecţie, evaluate la cost de achiziţie:

Scanned with OKEN Scanner

● Recepţia obiectelor de inventar primite de la furnizori, în factură fiind incluse şi cheltuielile de transport:

%	=	**401** „Furnizori"	**4.880.000**
3211 „Obiecte de inventar în depozit"			4.000.000
4426 „TVA deductibilă"			880.000

● Trecerea obiectelor de inventar în exploatare:

3212 „Obiecte de inventar în folosinţă"	=	**3211** „Obiecte de inventar în depozit"	**4.000.000**

● Uzura obiectelor de inventar calculată după metoda integrală, la darea în folosinţă:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	**4.000.000**

● Scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar ajunse la limita întrebuinţării:

322 „Uzura obiectelor de inventar"	=	**3212** „Obiecte de inventar în folosinţă"	**4.000.000**

● Materiale recuperate la dezmembrarea obiectelor de inventar casate:

3011 „Materiale auxiliare"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	**100.000**

Notă: În cazul evaluării obiectelor de inventar la preţ prestabilit sau la preţ de facturare al furnizorului, diferenţele de preţ se vor înregistra la **contul 328 „Diferenţe de preţ la obiectele de inventar"**, care va face parte din formula contabilă de recepţie a obiectelor de inventar şi din cea de scoatere din folosinţă.

Exemplul 2: Operaţii privind obiectele de inventar cu destinaţie specială obţinute din producţia proprie. Se obţin din producţie proprie SDV-uri la cost de producţie de 5.000.000 lei, preţ de livrare 5.500.000 lei, care ulterior se transferă depozitului de obiecte de inventar spre a fi date în folosinţă. Se scot, apoi, din folosinţă fără a fi recuperată integral valoarea lor prin includerea uzurii asupra cheltuielilor. La scoaterea din folosinţă se recuperează materiale auxiliare în valoare de 200.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

● Obţinerea SDV-urilor din producţia proprie la cost de producţie de 5.000.000 lei:

345 „Produse finite"	=	**711** „Venituri din producţia stocată"	**5.000.000**

● Trecerea SDV-urilor la depozitul de obiecte de inventar spre a fi date în folosinţă, la preţ de livrare de 5.500.000 lei:

3211 „Obiecte de inventar în depozit"	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite"	**5.500.000**
3212 „Obiecte de inventar în folosinţă"	=	**3211** „Obiecte de inventar în depozit"	**5.500.000**
711 „Venituri din producţia stocată"	=	**345** „Produse finite"	**5.000.000**

● TVA aferentă producţiei proprii reţinute pentru nevoile unităţii: (5.500.000 x 22% = 1.210..000)

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**1.210.000**

● Includerea în cheltuieli prin cote de uzură calculate în funcţie de numărul de folosiri a SDV-urilor pentru fabricarea unor produse, până la valoarea de 4.500.000 lei (înregistrări lunare):

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	**4.500.000**

● Scoaterea din folosinţă a SDV-urilor uzate (scriptic) parţial, cu recuperarea unor materiale de 200.000 lei:

%	=	**3212** „Obiecte de inventar în folosinţă"	**5.500.000**
322 „Uzura obiectelor de inventar"			4.500.000
3011 „Materiale auxiliare"			200.000
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"			800.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 3: Cazuri particulare privind intrarea în patrimoniu a obiectelor de inventar:

① obiecte de inventar din producţie proprie:

321 „Obiecte de inventar"	= **322** „Venituri din producţia stocată"	1.500.000

② obiecte de inventar primite de la terţi în schimbul materiilor prime trimise spre prelucrare:

Valoarea materiilor prime	1.000.000
Valoarea manoperei facturate de terţi	200.000
TVA 22%	44.000

❒ recepţionarea de obiecte de inventar:

321 „Obiecte de inventar"	= **351** „Materii şi materiale aflate la terţi"	1.000.000

❒ manopera facturată de furnizor:

%	= **401** „Furnizori"	**244.000**
321 „Obiecte de inventar"		200.000
4426 „TVA deductibilă"		44.000

③ obiecte de inventar din donaţii:

321 „Obiecte de inventar"	= **7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	500.000

④ cumpărare de obiecte de inventar din avansuri de trezorerie:

%	= **542** „Avansuri de trezorerie"	**1.220.000**
321 „Obiecte de inventar"		1.000.000
4426 „TVA deductibilă"		220.000

Scanned with OKEN Scanner

⑤ obiecte de inventar complet amortizate, dar aflate, în continuare, în folosinţă:

321 „Obiecte de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	500.000

⑥ plus la inventar constatat la obiecte de inventar aflate în folosinţă:

321 „Obiecte de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	35.000

⑦ plus la inventar constatat la obiecte de inventar în folosinţă şi înregistrarea valorii uzurii acestora (100%):

321 „Obiecte de inventar"	=	**602** „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	300.000
602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	300.000

⑧ plus la inventar constatat la obiecte de inventar în stare nouă, aflate în depozit:

321 „Obiecte de inventar"	=	**602** „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	200.000

Exemplul 4: Cazuri particulare privind ieşirea din patrimoniu a obiectelor de inventar:

① scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar:

322 „Uzura obiectelor de inventar"	=	**321** „Obiecte de inventar"	1.000.000

② obiecte de inventar trecute la mărfuri şi vândute (la preţ de înregistrare):

371 „Mărfuri"	=	**321** „Obiecte de inventar"	500.000

Scanned with OKEN Scanner

③ trimiterea obiectelor de inventar spre recondiţionare la terţi:

352 „Obiecte de inventar la terţi" = **321** „Obiecte de inventar" 2.000.000

④ donarea obiectelor de inventar:

6712 „Donaţii şi subvenţii acordate" = **321** „Obiecte de inventar" 500.000

Înregistrarea TVA aferentă donaţiei:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte" = **4427** „TVA colectată" 110.000

⑤ obiecte de inventar distruse din cauza unor calamităţi naturale:

6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune" = **321** „Obiecte de inventar" 200.000

⑥ imputarea unor obiecte de inventar (în stare nouă):

❒ scoaterea din gestiune:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" = **321** „Obiecte de inventar" 100.000

❒ imputarea propriu-zisă:

428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul" (461 „Debitori diverşi") = % **122.000**

758 „Alte venituri din exploatare" 100.000
4427 „TVA colectată" 22.000

⑦ distribuirea echipamentului de lucru:

Valoare 1.000.000
Cota unităţii 50% 500.000
Cota salariaţilor 50% 500.000

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" = **321** „Obiecte de inventar" 500.000

Scanned with OKEN Scanner

428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"	=	%	**610.000**
		321 „Obiecte de inventar"	500.000
		4427 „TVA colectată"	22.000

⑧ minusuri constatate la inventarierea obiectelor de inventar aflate în folosinţă:

322 „Uzura obiectelor de inventar"	=	**321** „Obiecte de inventar"	100.000

⑨ minusuri constatate la inventarierea obiectelor de inventar aflate în folosinţă şi micşorarea uzurii:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**321** „Obiecte de inventar"	50.000
322 „Uzura obiectelor de inventar"	=	**602** „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	50.000

4.9.3. Contabilitatea echipamentului de protecţie şi a echipamentului de lucru

Echipamentele şi materialele de protecţie sunt asimilate mijloacelor circulante indiferent de valoarea şi durata lor de folosinţă. Ele se distribuie **gratuit** personalului care lucrează în condiţii toxice sau vătămătoare pentru sănătate (umezeală, abur, frig) conform normelor de protecţie a muncii. Contabilitatea procurării, depozitării, dării în folosinţă şi a recuperării uzurii echipamentului de protecţie este identică cu cea a obiectelor de inventar de uz general.

Echipamentul de lucru (salopete, costume, halate etc.) este acordat lucrătorilor permanenţi de către întreprindere, pentru a le folosi la locul de muncă, unde natura muncii provoacă o uzură prematură a hainelor şi a încălţămintei. El este pus la dispoziţia acestora contra plată (50% din preţul de vânzare cu amănuntul este suportat de întreprindere, iar 50% de către salariaţi).

Partea din preţul echipamentului, împreună cu cheltuielile de transport-aprovizionare care se suportă de către întreprindere, se înregistrează (cu ocazia predării echipamentului personalului) fie direct ca o cheltuială curentă, fie ca o cheltuială anticipată. Suma înregistrată la cheltuieli anticipate este repartizată apoi în cote lunare asupra cheltuielilor curente.

De menţionat că operaţiile de acordare a echipamentului de lucru echivalează cu cedarea lor în proprietatea salariaţilor, respectiv vânzarea cu reducere de preţ. Ca urmare, spre deosebire de echipamentul de protecţie care este dat în folosinţă, echipamentul de lucru *iese definitiv din patrimoniul societăţii*, prin cedare.

În cazul echipamentului de lucru, deci, nu mai este necesar să se calculeze şi înregistreze uzura.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea principalelor operaţii economice privind echipamentul de protecţie şi echipamentul de lucru – în paralel – se prezintă astfel:

Enunţul operaţiei	Contabilitatea			
	Echipamentului de protecţie		Echipamentului de lucru	
	Formula contabilă	Suma	Formula contabilă	Suma
0	1	2	3	4
① Achiziţionarea	% = 401 321 Obiecte de inventar 4426 TVA deductibilă	24.400.000 20.000.000 4.400.000	% = 401 321 Obiecte de inventar 4426 TVA deductibilă	48.800.000 40.000.00 8.800.000
② Distribuirea echipamentului la salariaţi	Înregistrarea în analiticele contului 321 „Obiecte de inventar" 3212 Obiecte de inventar în folosinţă = 3211 Obiecte de inventar în depozit	20.000.000	% = 321 Obiecte de inventar 471 Cheltuieli înregistrate în avans 461 Debitori diverşi	40.000.000 20.000.000 20.000.000
③ Uzura, integral la darea în folosinţă	602 Cheltuieli privind obiectele de inventar = 322 Uzura obiectelor de inventar	20.000.000	–	–
④ Trecerea pe cheltuieli curente a cotei din cheltuielile înregistrate în avans, aferente echipamentului de lucru	–	–	602 Cheltuieli privind obiectele de inventar = 471 Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000
⑤ Scoaterea din folosinţă a echipamentului de protecţie complet uzat	322 Uzura obiectelor de inventar = 321 Obiecte de inventar	10.000.000	–	–

Acordarea echipamentului de lucru contra plată, cu reducere de 50% din preţul lui, poate să fie considerată şi vânzare de mărfuri, caz în care operaţiile pot trece prin filiera veniturilor din vânzarea mărfurilor.

① – Achiziţionarea unor obiecte de inventar necesare ca echipament de lucru:

%	= **401** „Furnizori"	**122.000.000**
321 „Obiecte de inventar"		100.000.000
4426 „TVA deductibilă"		22.000.000

Scanned with OKEN Scanner

② Se acordă din obiectele achiziţionate personalului ca echipament de lucru bunuri în valoare de 50.000.000 lei, contra plată a 50% din valoarea lor.

2.1. – transferul la gestiunea de mărfuri:

371 „Mărfuri“		=	**321** „Obiecte de inventar“	**50.000.000**

2.2. – factura de distribuire:

30.500.000	**461** „Debitori diverşi“	=	%	
			707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	25.000.000
			4427 „TVA colectată“	5.500.000

2.3. – descărcarea gestiunii de mărfuri:

	%	=	**371** „Mărfuri“	**50.000.000**
	607 „Cheltuieli privind mărfurile“			25.000.000
	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“			25.000.000

③ – Trecerea pe cheltuieli curente a cotei din valoarea echipamentului de lucru suportată de întreprindere:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“		=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans“	**5.000.000**

4.9.4. Contabilitatea baracamentelor şi amenajărilor provizorii

Baracamentele şi amenajările provizorii reprezintă active circulante, procurate de unităţile care au ca obiect producţia de construcţii-montaj, pentru a ajuta la desfăşurarea în bune condiţii a activităţii de bază a acestora.

Ele se asigură la începutul activităţii pe şantierele de construcţii şi se lichidează la încetarea activităţii şantierelor.

Procurarea lor se face pe seama unor sume primite de la beneficiarii lucrărilor de investiţii, prin următoarele modalităţi:

- achiziţie de la furnizori;
- producţia proprie a unităţilor de construcţii-montaj;
- alte surse (aport de capital, cu titlu gratuit).

La lichidarea şantierelor de construcţii, baracamentele şi amenajările de şantier se scot din activul unităţii de construcţii-montaj, prin mai multe modalităţi:

- predarea cu titlu gratuit beneficiarilor de investiţii sau altor unităţi;
- vânzare la terţi;
- demolare;
- alte modalităţi.

Scanned with OKEN Scanner

Baracamentele şi amenajările provizorii sunt bunuri achiziţionate sau construite pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor de construcţii. În această categorie nu se includ lucrările de organizare la care prin demolare sau demontare nu se recuperează materiale, cum sunt platformele betonate, drumuri şi căi de acces, gropi de var şi altele.

Fiind o categorie distinctă de bunuri, este delimitată şi evidenţiată prin **contul 323 „Baracamente şi amenajări provizorii"**. Este cont de *activ*. Se *debitează* cu valoarea baracamentelor şi amenajărilor intrate în patrimoniu prin achiziţionare prin creditul **conturilor 401, 408**; prin aport în natură al asociaţilor la capitalul social, prin creditul **contului 456**; obţinute din producţie proprie prin creditul **contului 711 „Venituri din producţia stocată"**; prin construire de mijloace proprii, prin creditul **contului 118 „Alte fonduri"**; şi primite cu titlu gratuit prin creditul **contului 771 „Venituri excepţionale din operaţii de gestiune"**.

În credit, contul înregistrează valoarea baracamentelor ieşite din patrimoniu prin vânzare, predate beneficiarilor sau prin demolare în corespondenţă cu debitul **contului 603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"**. Soldul debitor indică valoarea baracamentelor în gestiune.

Operaţiile privitoare la **contul 323 „Baracamente şi amenajări provizorii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **323 „Baracamente şi amenajări provizorii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii aduse ca aport de întreprinzătorul individual	108	– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii retrase de întreprinzătorul individual	108
– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii cumpărate de la furnizori cu sau fără facturi	401, 408	– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii ieşite din patrimoniu ca urmare a vânzării, demolării, lipsurilor în gestiune	603
– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii aduse ca aport la capitalul social	456	– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii distruse în urma calamităţilor	6718
– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii realizate din producţie proprie	711		
– Valoarea la preţ de înregistrare a baracamentelor şi a amenajărilor provizorii primite cu titlu gratuit	7718		

Scanned with OKEN Scanner

★ EXEMPLE PRIVIND CONTABILITATEA OPERAŢIILOR REFERITOARE LA BARACAMENTE ŞI AMENAJĂRI PROVIZORII

Exemplul 1: Intrarea în patrimoniu prin achiziţionare, aport la capital şi din producţie proprie a unor baracamente şi amenajări provizorii.

323 „Baracamente şi amenajări provizorii“	=	%	**950.000.000**
		401 „Furnizori“	300.000.000
		456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	250.000.000
		711 „Venituri din producţia stocată“	400.000.000

● Decontarea contravalorii baracamentelor cu beneficiarii de investiţii:

5121 „Conturi curente la bănci în lei“	=	**118** „Alte fonduri“ Fondul baracamentelor şi amenajărilor	**500.000.000**

● Predarea către beneficiarii de investiţii a baracamentelor rezultate după terminarea lucrărilor:

603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	=	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii“	**500.000.000**

● Transferul fondului aferent baracamentelor predate la venituri:

118 „Alte fonduri“ Fondul baracamentelor şi amenajărilor	=	**771** „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune“	**500.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2: Cumpărări de baracamente şi amenajări provizorii de către o unitate de construcţii-montaj, care la lichidarea şantierului se predau gratuit beneficiarului de investiţii.

● Primirea sumelor încasate în avans de la beneficiarii de lucrări pentru executarea lucrărilor de organizare a şantierului:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**118** „Alte fonduri" Analitic: Fondul de organizare a şantierului	**50.000.000**

● Recepţia unor baracamente achiziţionate de la furnizori:

%	=	**401** „Furnizori"	**12.200.000**
323 „Baracamente şi amenajări provizorii"			10.000.000
4426 „TVA deductibilă"			2.200.000

● Transmiterea, fără plată, către beneficiarii de investiţii a baracamentelor la terminarea lucrărilor de construcţii-montaj:

603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii"	**10.000.000**

● Transferul fondului pentru baracamente şi amenajări provizorii asupra veniturilor excepţionale:

118 „Alte fonduri" Analitic Fondul de organizare a şantierului	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	**10.000.000**

Exemplul 3: Baracamente şi amenajări provizorii executate cu forţele proprii ale unităţii de construcţii-montaj pe seama surselor provenite de la beneficiarul lucrărilor, care la lichidarea şantierului se demolează:

Scanned with OKEN Scanner

● Primirea sumelor încasate în avans de la beneficiarul de lucrări pentru executarea lucrărilor de organizare a şantierului:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**118** „Alte fonduri" Analitic: Fondul de organizare a şantierului	**50.000.000**

● Recepţia baracamentelor provenite din producţie proprie:

Varianta I:

323 „Baracamente şi amenajări provizorii"	=	**711** „Venituri din producţia stocată"	**15.000.000**

Varianta a II-a:

● Recepţia produsului finit rezultat:

345 „Produse finite"	=	**711** „Venituri din producţia stocată"	**15.000.000**

● Trecerea baracamentelor din rândul produselor finite în categoria amenajărilor provizorii, la cost de producţie plus o cotă de acumulări:

323 „Baracamente şi amenajări provizorii"	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite"	**15.500.000**
711 „Venituri din producţia stocată"	=	**345** „Produse finite"	**15.000.000**

● TVA aferentă baracamentelor produse în unitate şi reţinute de ea (15.500.000 lei x 22% = 3.410.000 lei):

4426 „TVA deductibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**3.410.000**

Scanned with OKEN Scanner

Optăm pentru varianta a doua pentru că exprimă realitatea din unitate, în sensul că reflectă şi activitatea de producţie şi cea de procurare de baracamente, iar soldul contului **711** „Venituri din producţia stocată" va exprima o situaţie normală.

● Scoaterea din activul patrimonial a baracamentelor prin demolare, cu care ocazie se recuperează materiale în sumă de 250.000 lei:

603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii"	**15.500.000**
3011 „Materiale auxiliare"	=	**708** „Venituri din activităţi diverse"	**250.000**

● Transferul fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii aferent obiectelor ieşite din patrimoniu asupra veniturilor:

118 „Alte fonduri"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	**15.500.000**

Exemplul 4: Baracamente şi amenajări provizorii vândute terţilor (cele de la exemplul nr. 2):

● Vânzarea baracamentelor la închiderea şantierului cu preţul negociabil de 10.000.000 lei:

411 „Clienţi"	=	%	**12.200.000**
		708 „Venituri din activităţi diverse"	10.000.000
		4427 „TVA colectată"	2.200.000

● Scoaterea din activul patrimonial al baracamentelor vândute:

603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"	=	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii"	**15.500.000**

● Transferul fondului baracamentelor şi amenajărilor provizorii aferente obiectelor ieşite din patrimoniu asupra veniturilor:

Scanned with OKEN Scanner

118 „Alte fonduri" Analitic: Fondul de organizare a şantierului	x	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	**15.500.000**

4.10. CONTABILITATEA PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

Producţia în curs de execuţie mai este cunoscută şi sub denumirea de **producţie neterminată.** Este acea producţie care se găseşte în faze intermediare de execuţie adică pe locuri de muncă sau pe maşini. Ea ocupă o poziţie intermediară între materia primă şi semifabricat şi, respectiv, între semifabricat şi produsul finit. Sunt asimilate producţiei în curs de execuţie produsele finite terminate, dar nepredate din motive diverse la magazie.

Producţia în curs de execuţie se referă :

- ❒ fie la produse finite în curs de execuţie
- ❒ fie la lucrări şi servicii în curs de execuţie

Se stabileşte numai la sfârşitul perioadei (lunii) prin inventariere sau prin metoda contabilă şi *se evaluează la cost de producţie.*

Stabilirea producţiei în curs de execuţie prin inventariere constă în inventarierea faptică a stocurilor de producţie neterminată de la fiecare loc de muncă, evaluarea ei şi determinarea costului de producţie al acesteia.

Stabilirea producţiei în curs de execuţie prin metoda contabilă constă în determinarea acesteia folosind datele contabilităţii de gestiune în următoarea relaţie:

Producţia în curs de execuţie	**– Producţia neterminată la începutul perioadei**	**+ Cheltuielile efectuate în cursul perioadei**	**– Cheltuielile aferente producţiei terminate în cursul perioadei**

Contabilitatea sintetică a producţiei în curs de execuţie se realizează după **metoda inventarului intermitent**, cu ajutorul conturilor:

331 „Produse în curs de execuţie"
332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie"

Raţiunea înregistrării în contabilitatea sintetică a producţiei în curs de execuţie este argumentată astfel:

⇨ în cursul perioadei (lunii) cu ajutorul conturilor de cheltuieli (din clasa 6) se colectează toate cheltuielile aferente, atât cele ale producţiei terminate cât şi cele ale producţiei neterminate. Cheltuielile respective se trec integral la sfârşit de perioadă asupra rezultatului financiar;

Scanned with OKEN Scanner

- În cursul aceleiaşi perioade (luni) cu ajutorul conturilor de venituri (din clasa 7) se colectează numai veniturile aferente producţiei terminate stocate şi respectiv vândute. Veniturile respective se trec la sfârşitul perioadei asupra rezultatului financiar;
- pentru a reflecta corect în contabilitate rezultatul financiar al exerciţiului, se impune ca în categoria veniturilor să se înregistreze şi cele ale producţiei în curs de execuţie, pentru care cheltuielile au fost trecute asupra rezultatului financiar.

Cele două conturi au funcţii contabile asemănătoare.

Producţia în curs de execuţie nu trebuie şi nici nu poate să facă obiectul înregistrării curente, permanente, pe parcursul exerciţiului în cadrul contabilităţii financiare prin **conturile 331** „Produse în curs de execuţie" şi **332** „Lucrări şi servicii în curs de execuţie", deoarece:

- producţia în curs de execuţie se stabileşte la sfârşitul perioadei prin inventariere sau prin metoda contabilă;
- costul efectiv al produselor şi lucrărilor în curs de execuţie se determină după încheierea perioadei de execuţie.

Aceste caracteristici de gestiune a produselor şi lucrărilor în curs de execuţie fac ca evidenţa contabilă să fie posibilă numai prin *metoda inventarului intermitent.*

Astfel, la sfârşitul perioadei N, pe baza lucrărilor de inventariere sau prin metoda contabilă, se stabileşte costul efectiv al producţiei în curs de execuţie care se înregistrează în *debitul* **contului 331** „Produse în curs de execuţie", respectiv **332** „Lucrări în curs de execuţie", în corespondenţă cu creditul **contului 711** „Venituri din producţia stocată".

La începutul perioadei următoare, N+1, se scoate din evidenţă producţia în curs de execuţie, înregistrată la sfârşitul perioadei N, întrucât aceasta este în continuă mişcare, transformare şi finalizare, iar informaţiile înregistrate la un moment dat pe baza inventarierii nu mai sunt relevante pentru intervalul imediat următoar, creditând **conturile 331** „Produse în curs de execuţie" şi **332** „Lucrări în curs de execuţie" prin debitul **contului 711** 'Venituri din producţia stocată".

Ca urmare, în ambele metode de contabilitate a stocurilor de producţie în curs, inventarul permanent şi inventarul intermitent, **conturile 331 şi 332** au o funcţie contabilă asemănătoare.

Se debitează, la sfârşitul exerciţiului, cu valoarea la cost efectiv de producţie a stocurilor de produse, lucrări şi servicii în curs de execuţie în corespondenţă cu creditul **contului 711** „Venituri din producţia stocată".

Se creditează – la începutul exerciţiului următor, cu valoarea la cost efectiv a stocurilor de produse, lucrări şi servicii în curs de execuţie existente la sfârşitul exerciţiului precedent care prin continuarea procesului de fabricaţie se finalizează în produse, prin debitul **contului 711** „Venituri din producţia stocată".

***Soldul debitor* reprezintă, la sfârşitul exerciţiului – producţia, lucrările şi serviciile în curs de execuţie, la cost efectiv, cu care se vor înscrie în bilanţul contabil.**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la cele două conturi, reflectate în contabilitatea sintetică, se rezumă astfel:

Debit **331 „Produse în curs de execuţie“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Costul de producţie al producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei (înregistrare în roşu)	**711**		
– Costul de producţie al producţiei în curs de execuţie la finele perioadei (înregistrare în negru)	**711**		

Debit **332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Costul de producţie al lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie la începutul perioadei (înregistrare în roşu)	**711**		
– Costul de producţie al lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie la sfârşitul perioadei (înregistrare în negru)	**711**		

Înregistrările la contabilizarea producţiei în curs sunt:

La sfârşitul exerciţiului N, valoarea la cost efectiv de producţie stabilită prin inventar (sau prin metodă contabilă) a stocurilor de producţie, lucrări şi servicii în curs de execuţie:

x

% **= 711** „Venituri din producţia stocaă“

331 „Produse în curs de execuţie“
332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie“

x

La începutul exerciţiului N+1 se destochează producţia în curs la sfârşitul exerciţiului precedent:

x

711 „Venituri din producţia stocată“ = **%**

331 „Produse în curs de execuţie
332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie“

x

Scanned with OKEN Scanner

4.11. CONTABILITATEA PRODUSELOR

4.11.1. Organizarea contabilităţii produselor finite

Organizarea documentaţiei primare, ca primă activitate, implică studierea conţinutului operaţiilor specifice gestiunii produselor şi proiectarea, pe aceasta bază, a nomenclatorului documentelor, a structurii acestora, a modului de completare şi a circuitului lor.

Operaţiile specifice gestiunii produselor sunt:

a) obţinerea produselor şi semifabricatelor din secţiile de producţie şi predarea acestora, după efectuarea controlului de calitate, la depozitele organizate pe lângă secţii sau depozite centrale;

b) identificarea produselor şi semifabricatelor necorespunzătoare sub raport calitativ şi valorificarea acestora, după cum se constituie ca rebut definitiv sau parţial (remaniabil);

c) transferul de produse şi semifabricate între diferitele depozite ale întreprinderii;

d) executarea de lucrări şi prestarea de servicii către alte întreprinderi;

e) livrarea produselor finite sau semifabricatelor către terţi şi/sau eliberarea acestora pentru consumul propriu.;

f) verificarea integrităţii stocurilor de produse finite şi semifabricatele la locurile de depozitare şi concordanţa dintre existent şi evidenţă.

Aceste operaţii se consemnează în documente specifice, dar şi în documente utilizate în gestiunea celorlalte categorii de stocuri.

Bonul de predare, transfer, restituire se utilizează atât ca bon de predare a produselor finite şi semifabricatelor, cât şi ca bon de transfer a produselor între magazii.

În cazul când se foloseşte ca document de predare a produselor la magazie, se întocmeşte de secţia care execută ultima fază de fabricaţie şi serveşte la: încărcarea gestiunii depozitului cu produsele şi semifabricatele obţinute; decontarea de către secţiile de fabricaţie a producţiei fizice şi a costurilor ocazionate; furnizarea de date pentru urmărirea realizării producţiei (pentru raportare); înregistrarea în evidenţa tehnic-operativă şi contabilitate.

Ca bon de tranfer, se utilizează pentru consemnarea mişcării produselor şi a semifabricatelor între gestiunile întreprinderii. Întocmite de către secţia predătoare, bonul de transfer serveşte la: descărcarea gestiunii predatorului şi încărcarea gestiunii primitorului; însoţirea produselor şi semifabricatelor pe timpul transportului între gestiuni; înregistrarea în evidenţa operativă şi în contabilitate.

Nota de rebut este documentul în care se consemnează produsele (semifabricatele) rebutate definitiv, ca produse reziduale şi este întocmită de controlul tehnic de calitate al secţiei constatatoare. Documentul serveşte la: decontarea de către secţii a costurilor ocazionate de cantitatea de produse rebutate; încărcarea gestiunii magaziei cu produsele reziduale şi materialele recuperate: furnizarea de date pentru urmărirea şi analiza rebuturilor, înregistrarea în evidenţa tehnic-operativă şi contabilitate.

Nota de remaniere cu un conţinut şi destinaţie asemănătoare, furnizează, în plus, informaţii privind operaţiile necesare remanierii rebuturilor parţiale şi valoarea acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Eliberarea produselor finite, din depozite pentru livrare se face, ca şi la celelalte stocuri, pe baza **avizului de însoţire, a facturii şi a bonului de consum** pentru produsele finite şi semifabricatele eliberate secţiilor de producţie pentru consum sau continuarea prelucrării.

Organizarea evidenţei operative se face cu ajutorul **„Fişei de magazie"**, în care se înregistrează, pe baza documentelor justificative, cantitativ, operaţiile de gestiune (intrări, ieşiri, stoc).

Contabilitatea analitică a produselor se poate organiza adoptând una din metodele utilizate în organizarea contabilităţii stocurilor: metoda cantitativ-valorică, cu fişe de cont analitic; metoda operativ-contabilă, pe solduri; metode adoptate la mijloace tehnice de calcul.

Obiectul contabilităţii analitice îl constituie sortimentul de produs finit, lucrare executată sau serviciu prestat. Acestea sunt, apoi, subsumate pe depozite (magazii) în scopul asigurării responsabilităţii şi controlului gestionar. Întreprinderile producătoare pentru export pot organiza evidenţa operativă şi contabilitatea analitică distinctă a acestor produse în vederea urmăririi executării contractelor externe.

Organizarea contabilităţii sintetice a produselor se face în cadrul formei de înregistrare adoptate – forma maestru şah, forma pe jurnale – folosind conturile din grupa 34 „Produse": **conturile 341 „Semifabricate", 345 „Produse finite", 346 „Produse reziduale"** şi **348 „Diferenţe de preţ la produse".**

În figura 4.1 este prezentat fluxul informaţional contabil al produselor finite.

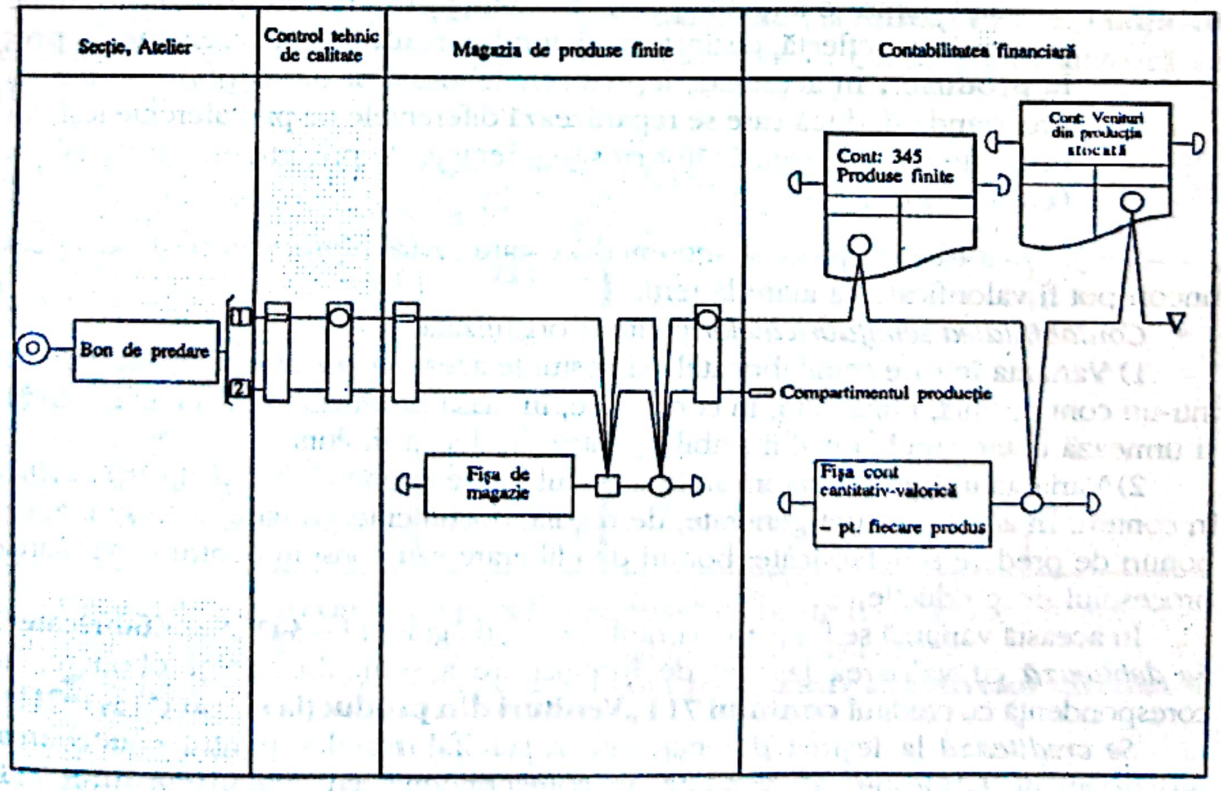


Fig. 4.1 Fluxul informaţional contabil al produselor finite

Scanned with OKEN Scanner

4.11.2. Contabilitatea semifabricatelor

Semifabricatele, considerate produse al căror proces tehnologic nu s-a încheiat, dar au parcurs unele faze ale acestuia, pot fi grupate în funcţie de modul de reflectare în contabilitate în două categorii:

- **semifabricate nedepozitabile**, trec de la o fază de fabricaţie la alta sub forma unor cheltuieli aferente producţiei în curs de execuţie. Contabilitatea sintetică a acestora în cadrul contabilităţii financiare se realizează cu ajutorul **contului 331 „Produse în curs de execuţie"**. Reflectarea analitică a acestora se realizează cu ajuorul contabilităţii de gestiune;
- **semifabricate depozitabile** sunt acelea care au parcurs procesul tehnologic al unei faze de fabricaţie, după care se depozitează, urmând a fi prelucrate în continuare în procesul tehnologic al altei faze de fabricaţie ori livrate la terţi. Contabilitatea acestor semifabricate, pe perioada depozitării lor, se realizează cu ajutorul **contului 341 „Semifabricate"**.

Evaluarea semifabricatelor depozitabile se poate face:

- **la cost de producţie**, ce devine preţ de înregistrare în contabilitate. În acest caz pentru ieşirea din depozite a semifabricatelor se va alege metoda potrivită pentru determinarea costului unitar al acestora (CMP, LIFO, FIFO etc.);
- **la preţ standard**, care devine preţ de înregistrare în contabilitate şi rămâne constant pentru o anumită perioadă de timp. Diferenţele până la costul de producţie se reflectă, distinct, cu ajutorul **contului 348 „Diferenţe de preţ la produse".** În acest caz, ieşirea semifabricatelor din depozite se face la preţ standard, după care se repartizează diferenţele de preţ aferente ieşirilor calculate în mod asemănător ca şi diferenţele de preţ aferente materialelor **(contul 308)**.

Semifabricatele sunt produse intermediare care revin în procesul de producţie şi uneori pot fi valorificate ca atare la terţi.

Contabilitatea semifabricatelor poate fi organizată în *două variante*:

1) Varianta în care semifabricatele şi costurile acestora *nu se evidenţiază separat* într-un cont distinct, rămânând, în continuare, în masa producţiei în curs de execuţie, şi urmează tratamentul contabil stabilit pentru producţia în curs.

2) Varianta în care semifabricatele şi costul lor de obţinere *se evidenţiază distinct* în conturi. În acest caz sunt generate, de regulă, documente primare de gestiune, ca: bonuri de predare semifabricate; bonuri de eliberare sau consum pentru continuarea procesului de producţie.

În această variantă se foloseşte contul sintetic de gradul I – **341 „Semifabricate".** *Se debitează* cu valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor obţinute, în corespondenţă cu creditul **contului 711 „Venituri din producţia stocată"** (341=711).

Se creditează la ieşirea din gestiune a semifabricatelor pentru continuarea procesului de fabricaţie sau vândute, în corespondenţă cu debitul **contului 711 „Venituri din producţia stocată"** (711=341).

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor **reprezintă valoarea semifabricatelor existente în stoc la preţ de înregistrare.**

Operaţiile privitoare la **contul 341 „Semifabricate"** reflectate în contabilitatea sintetică, la **unităţile mari**, care aplică metoda inventarului permanent, se rezumă astfel:

Debit **341 „Semifabricate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor aduse de la terţi, aflate anterior la prelucrare sau în custodie	**354, 401**	– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor trimise la terţi spre prelucrare	**354**
– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor intrate în gestiune din activitatea proprie	**711**	– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor eliberate spre prelucrare în continuare în unitate	**711**
– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor constatate ca plus de inventar	**711**	– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor vândute	**711**
		– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor lipsă la inventar	**711**

Operaţiile privitoare la **contul 341 „Semifabricate"**, la **unităţile mici şi mijlocii** care aplică metoda inventarului intermitent, reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **341 „Semifabricate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la începutul perioadei, inventariate la sfârşitul perioadei precedente (înregistrare în roşu)	**711**		
– Valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la finele perioadei stabilită prin inventariere faptică (înregistrare în negru)	**711**		

Contul 348 „Diferenţe de preţ la produse" ce poate fi utilizat de unităţile mari care aplică metoda inventarului permanent, se caracterizează astfel:

- după conţinutul economic este un cont **rectificativ al activelor circulante materiale**;
- după funcţia contabila este un cont **activ**;
- **se debitează** cu diferenţele de preţ (în negru sau în roşu) aferente semifabricatelor şi produselor finite obţinute din producţie proprie;

Scanned with OKEN Scanner

- **se creditează** cu diferenţele de preţ (în negru sau în roşu) aferente semifabricatelor şi produselor finite ieşite de la locurile de depozitare;

- soldul poate fi **debitor:**
  - **în roşu** când exprimă diferenţele de preţ favorabile, aferente semifabricatelor şi produselor finite existente în stoc;
  - **în negru** când exprimă diferenţele de preţ nefavorabile aferente semifabricatelor şi produselor finite existente în stoc;

- se poate dezvolta în **analitic** pe diferenţe de preţ localizate pe conturi sintetice de stocuri sau grupe de semifabricate ori produse finite.

Operaţiile privitoare la **contul 348 „Diferenţe de preţ la produse"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică a unităţilor mari, care aplică metoda inventarului permanent, astfel:

Debit **348 „Diferenţe de preţ la produse"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
Înregistrări în roşu pentru diferenţele favorabile **Înregistrări în negru pentru diferenţele nefavorabile**			
– Diferenţe de preţ favorabile aferente semifabricatelor şi produselor finite depozitate	**711**	– Diferenţe de preţ favorabile aferente semifabricatelor şi produselor finite ieşirte din depozite	**711**
– Diferenţe de preţ nefavorabile aferente semifabricatelor şi produselor finite depozitate	**711**	– Diferenţe de preţ nefavorabile aferente semifabricatelor şi produselor finite ieşite din depozite	**711**

Exemplul 1. Obţinerea din producţia proprie a semifabricatelor şi utilizarea lor în producţia proprie.

Exemplul cifric are în vedere metodele inventarului permanent şi intermitent şi evaluarea la cost de producţie şi standard (la unităţile mari) şi cost de producţie (la unităţile mici şi mijlocii)

Explicaţii	Cost de producţie		Preţ standard	
	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ
– Soldul la începutul perioadei (lunii)	8.100.000	–	9.000.000	900.000
– Intrări pentru prelucrare în unitate în cursul perioadei (lunii)	81.000.000	–	90.000.000	9.000.000
– Eliberări pentru prelucrare în unitate în cursul perioadei (lunii)	76.500.000	–	85.000.000	8.500.000
– Sold la sfârşitul perioadei (lunii)	12.600.000	–	14.000.000	1.400.000

Scanned with OKEN Scanner

A. Rezolvare în cazul aplicării metodei inventarului permanent:

1) Evaluare la cost de producţie:

● Recepţia semifabricatelor obţinute din procesul de producţie:

341 „Semifabricate“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**81.000.000**

● Eliberare pentru prelucrare la alte secţii ale aceleiaşi unităţi:

711 „Venituri din producţia stocata“	=	**341** „Semifabricate“	**76.5000.000**

2) Evaluare la preţ standard:

● Recepţia semifabricatelor obţinute din procesul de producţie:

%	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**81.000.000**
341 „Semifabricate“			90.000.000
348 „Diferenţe de preţ la produse“			9.000.000

● Eliberare pentru prelucrare la alte secţii ale aceleiaşi unităţi:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	%	**76.500.000**
		341 „Semifabricate“	85.000.000
		348 „Diferenţe de preţ la produse“	8.500.000

B. Rezolvare în cazul aplicării metodei inventarului intermitent:

● Stornarea soldului iniţial de semifabricate:

341 „Semifabricate“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	8.500.000

● Trecerea asupra stocurilor a semifabricatelor inventariate la finele perioadei:

341 „Semifabricate“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**12.600.000**

Exemplul 2. Obţinerea de semifabricate din producţie proprie şi vânzarea lor la terţi. Cost de producţie 10.000.000 lei, preţ de vânzare 12.000.000 lei, TVA colectată 2.640.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

● Recepţia semifabricatelor obţinute din producţie proprie şi înregistrarea lor la cost de producţie (10.000.000 lei):

341 „Semifabricate“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**10.000.000**

● Vânzarea semifabricatelor la terţi (preţ de livrare 12.000.000 lei, TVA 2.640.000 lei):

411 „Clienţi“	=	%	**14.640.000**
		702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor“	12.000.000
		4427 „TVA colectată“	2.640.000

● Descărcarea (destocarea) gestiunii de semifabricate:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**341** „Semifabricate“	**10.000.000**

4.11.3. Contabilitatea produselor finite

Produsele finite obţinute din procesul de producţie pot fi evaluate în mod asemănător ca şi semifabricatele depozitabile, adică la cost de producţie sau la preţ standard.

Documentele primare utilizate sunt:
- **„Bon de predare-transfer-restituire“**, utilizat ca bon de predare a produselor finite la magazie;
- **„Factura fiscală“** pentru vânzarea de produse finite.

Evidenţa operativă la locurile de depozitare a produselor finite se realizează cu ajutorul documentului **„Fişa de magazie“**.

Contabilitatea analitică a produselor finite se poate realiza cu ajutorul metodei cantitativ-valorice şi metodei operativ-contabile (pe solduri) descrise anterior.

Organizarea contabilităţii sintetice a produselor finite se poate face după metoda **inventarului permanent** la unităţile mari şi după metoda **inventarului intermitent** la unităţile mici şi mijlocii.

Contul 345 „Produse finite“ ţine evidenţa stocurilor de produse şi a lucrărilor executate destinate vânzării. Este cont de *activ*. *În debit* înregistrează valoarea la preţ de înregistrare (prestabilită) a produselor finite intrate în gestiune realizate din producţia proprie, prin creditul **contului 711 „Venituri din producţia stocată“**; pe cele constatate plus la inventar, prin creditul **contului 711 „Venituri din producţia stocată“**; pe cele revenite în întreprindere de la terţi, prin creditul **contului 354** „Produse aflate la terţi“.

Contul *se creditează* cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare, în corespondenţă cu debitul **contului 711 „Venituri din producţia stocată“**; cu lipsurile la inventar, în corespondenţă cu debitul **contului 711**

Scanned with OKEN Scanner

„Venituri din producţia stocată"; cu cele date în custodie sau prelucrare la terţi prin debitul **contului 354 „Produse aflate la terţi"**; cu cele distruse în urma calamităţilor naturale prin debitul **contului 671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"**.

***Soldul debitor* reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite aflate în stoc.**

Când evaluarea produselor finite se face la preţ standard, alături de **contul 345 „Produse finite"** se foloseşte, la reflectarea rulajelor acestora, şi contul **348 „Diferenţe de preţ la produse"**, descris la paragraful precedent.

Operaţiile privitoare la **contul 345 „Produse finite"** reflectate în contabilitatea sintetică la **unităţile mari**, care aplică metoda inventarului permanent, se rezumă astfel:

Debit **345 „Produse finite"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite aduse de la terţi, aflate anterior la prelucrare sau în custodie	**345, 711**	– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite trimise la terţi	**354**
– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite obţinute din producţie proprie	**711**	– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite distruse din cauza calamităţilor	**6718**
– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite constatate plus la inventar	**711**	– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite donate	**6718**
		– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite vândute la terţi	**711**
		– Valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite trecute la magazinul propriu sau ieşite pentru alte scopuri	**711**

Operaţiile privitoare la **contul 345 „Produse finite"**, la **unităţile mici şi mijlocii**, care aplică metoda inventarului intermitent reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **345 „Produse finite"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de producţie a produselor finite existente la începutul perioadei, inventariate la sfârşitul perioadei precedente (înregistrate în roşu)	**711**		
– Valoarea la cost de producţie a produselor finite existente la finele perioadei stabilită prin inventarierea faptică (înregistrare în negru)	**711**		

Scanned with OKEN Scanner

Funcţia şi corespondenţele specifice ***conturilor 345 „Produse finite" şi 348 „Diferenţe de preţ la produse"***, mai sus prezentate, se manifestă curent pe parcursul exerciţiului în cazul în care contabilitatea este organizată după *metoda inventarului permanent*.

În situaţia organizării contabilităţii după metoda *inventarului intermitent*, funcţia conturilor se adaptează la varianta de aplicare a acestei metode.

Varianta I. Înregistrarea *curentă a intrărilor* de stocuri de produse obţinute şi a diferenţelor de preţ aferente şi înregistrarea o singură dată, la sfârşitul exerciţiului, a *ieşirilor* de stocuri şi a diferenţelor de preţ corespunzătoare, în urma inventarierii şi evaluării stocurilor de produse existente ($V_{\text{ieşiri stocuri}} = S_i + V_{intrări} - S_f$, conform inventarului).

Varianta II. În cursul exerciţiului *nu* se înregistrează *curent*, pe baza documentelor primare (centralizatoare), *intrările şi ieşirile* de stocuri de produse şi, ca urmare, nici diferenţele de preţ. La sfârşitul exerciţiului, stocurile de produse existente constatate şi evaluate la inventariere sunt înregistrate în debitul **contului 345 „Produse finite"**, în corespondenţă cu creditul **contului 711 „Venituri din producţia stocată"**. În această variantă, deoarece evaluarea stocurilor la inventariere se face la costul efectiv de producţie, nu mai este necesară intervenţia **contului 348 „Diferenţe de preţ la produse"**.

Explicaţie 1. Obţinerea din producţie proprie de produse finite şi vânzarea lor la terţi.

Explicaţii	Cost de producţie		Preţ standard	
	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ	Preţ de înregistrare	Diferenţe de preţ
– Soldul la începutul perioadei (lunii)	22.000.000	–	20.000.000	2.000.000
– Intrări în cursul perioadei (lunii)	110.000.000	–	100.000.000	10.000.000
– Ieşiri în cursul perioadei (lunii)	121.000.000	–	110.000.000	11.000.000
– Sold la sfârşitul perioadei (lunii)	11.000.000	–	10.000.000	1.000.000

A. Rezolvare în cazul aplicării **metodei inventarului permanent:**

1) Evaluare la cost de producţie:

● Recepţia produselor finite obţinute din procesul de producţie:

x

345 „Produse finite" = **711** „Venituri din productia stocată" **11.000.000**

x

Scanned with OKEN Scanner

● Vânzarea produselor finite la terţi (preţ de livrare 140.000.000 lei, TVA 30.800.000 lei):

411 „Clienţi“	=	%	**170.800.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	140.000.000
		4427 „TVA colectată“	30.800.000

● Descărcarea depozitului cu produsele finite vândute:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“	**121.000.000**

2) Evaluare la preţ standard:

● Recepţia produselor finite obţinute din procesul de producţie:

%	=	**711** „Venituri din activităţi diverse“	**110.000.000**
345 „Produse finite“			100.000.000
348 „Diferenţe de preţ la produse“			10.000.000

● Vânzarea produselor finite la terţi:

411 „Clienţi“	=	%	**170.800.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	140.000.000
		4427 „TVA colectată“	30.800.000

● Destocarea depozitului cu produsele finite vândute:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	%	**121.000.000**
		345 „Produse finite“	110.000.000
		348 „Diferenţe de preţ la produse“	11.000.000

B. Rezolvare în cazul aplicării metodei **inventarului intermitent:**

● Stornarea soldului iniţial de produse finite:

345 „Produse finite“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**22.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

● Vânzarea produselor finite la terţi:

411 „Clienţi“	=	%	**170.800.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	140.000.000
		4427 „TVA colectată“	30.800.000

● Trecerea asupra stocurilor a produselor nevândute, inventariate la finele perioadei:

345 „Produse finite“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**11.000.000**

Exemplul 2. Produse finite utilizate pentru protocol:

● Produse finite folosite pentru acţiuni de protocol în limita cheltuielilor prevăzute de lege:

Varianta I

623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	**345** „Produse finite“	**10.000.000**

Varianta a II-a:

623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	**758** „Alte venituri din exploatare“	**10.000.000**
711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“	**10.000.000**

Exemplul 3. Produse finite predate cu titlu gratuit:

● Produse finite oferite unor persoane juridice cu titlu gratuit:

Varianta I

6712 „Donaţii şi subvenţii acordate“	=	**345** „Produse finite“	**10.000.000**
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	**4427** „TVA colectată“	**2.200.000**

Scanned with OKEN Scanner

Varianta a II-a

6712 „Donaţii şi subvenţii acordate"	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite"	**10.000.000**
711 „Venituri din producţia stocată"	=	**345** „Produse finite"	**10.000.000**
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4427** „TVA colectată"	**2.200.000**

4.11.4. Contabilitatea produselor reziduale

Produsele reziduale constau, în principal, din rebuturi, care sunt acele produse care nu satisfac condiţiile din normele interne, din standarde şi caietele de sarcini privind calitatea şi fiabilitatea şi la care, din punct de vedere tehnic, nu sunt posibilităţi de aducere, prin operaţii suplimentare, la condiţiile normale de calitate sau, deşi aceasta este posibil economic, nu se justifică (se consumă mai mult decât se obţine prin valorificarea piesei sau produsului ca atare). Pentru aceste produse reziduale se încearcă valorificarea lor în condiţii acceptate de utilizatorii interesaţi. Valorificarea şi evaluarea lor se face la preţuri estimate, posibile de obţinut. Contabilitatea se ţine prin **contul 346 „Produse reziduale"**, *care funcţionează după regula* ***conturilor 345 „Produse finite" şi 341 „Semifabricate"***:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu produsele reziduale depozitate în vederea valorificării;
- **se creditează** cu produsele reziduale ieşite din depozit spre a fi valorificate;
- **soldul debitor** reprezintă produsele reziduale, la preţ de valorificare, existente în stoc;
- se poate dezvolta pe **analitice** după metodele relatate la produsele finite.

Operaţiile privitoare la **contul 346 „Produse reziduale"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **346 „Produse reziduale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea produselor reziduale aduse la terţi, aflate anterior la prelucrare	**354, 401**	– Valoarea produselor reziduale trimise la terţi	**354**
– Valoarea la preţ de valorificare a produselor reziduale intrate în gestiune din producţie proprie	**711**	– Valoarea la preţ de valorificare a produselor reziduale vândute	**711**

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a pune în evidenţă deosebirea între contabilitatea produselor după cele două metode, **inventarul permanent** şi **inventarul intermitent**, se prezintă comparativ, în tabelul 5.1, înregistrările la principalele operaţii economice din gestiunea stocurilor de produse.

Tabelul 5.1

Contabilitatea stocurilor de produse în metoda inventarului permanent şi inventarului intermitent

Operaţii economice	Metoda inventarului permanent	Metoda inventarului intermitent	
		Varianta I	Varianta II
0	1	2	3
① Intrarea produselor obţinute din fabricaţie în cursul exerciţiului; evaluarea la preţ standard (prestabilit)	% = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	% = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–
② Înregistrarea diferenţelor de preţ, pentru: a) preţ standard < costul efectiv de producţie: b) preţ standard > costul efectiv de producţie	348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" (cu suma în roşu) sau 711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" (cu suma în roşu) sau 711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	–
③ Vânzarea de produse pe bază de factură la preţ de vânzare negociat, inclusiv TVA	411 „Clienţi" = % 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor" 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 „TVA colectată"	411 „Clienţi" = % 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor" 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 „TVA colectată"	411 „Clienţi" = % 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor" 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 „TVA colectată"
④ Ieşirea din gestiune a produselor vândute la preţul standard de înregistrare, pe baza documentelor justificative (factură, aviz de însoţire)	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–	–

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a pune în evidenţă deosebirea între contabilitatea produselor după cele două metode, **inventarul permanent** şi **inventarul intermitent**, se prezintă comparativ, în tabelul 5.1, înregistrările la principalele operaţii economice din gestiunea stocurilor de produse.

Tabelul 5.1

Contabilitatea stocurilor de produse în metoda inventarului permanent şi inventarului intermitent

Operaţii economice	Metoda inventarului permanent	Metoda inventarului intermitent	
		Varianta I	Varianta II
a	1	2	3
① Intrarea produselor obţinute din fabricaţie în cursul exerciţiului; evaluarea la preţ standard (prestabilit)	% = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	% = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–
② Înregistrarea diferenţelor de preţ, pentru: a) preţ standard < costul efectiv de producţie: b) preţ standard > costul efectiv de producţie	348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" (cu suma în roşu) sau 711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" (cu suma în roşu) sau 711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	–
③ Vânzarea de produse pe bază de factură la preţ de vânzare negociat, inclusiv TVA	411 „Clienţi" = % 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor" 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 „TVA colectată"	411 „Clienţi" = % 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor" 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 „TVA colectată"	411 „Clienţi" = % 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor" 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale" 4427 „TVA colectată"
④ Ieşirea din gestiune a produselor vândute la preţul standard de înregistrare, pe baza documentelor justificative (factură, aviz de însoţire)	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–	–

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.1 – continuare

0	1	2	3
⑧ Repartizarea diferenţelor de preţ aferente produselor ieşite din gestiune pentru: a) preţ standard < costul efectiv de producţie	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	–	–
b) preţ standard > costul efectiv de producţie	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse" (cu suma în roşu) sau 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată"	–	–
⑨ Inventarul stocurilor de produse finite la sfârşitul exerciţiului N: – înregistrarea plusuri- lor	% = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–	–
– înregistrarea lipsuri- lor neimputabile;	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–	–
– descărcarea globală a gestiunii de produse cu valoarea celor ieşite în cursul exerciţiului, stabilită ca diferenţă între Rd al conturilor de produse şi valoarea stocurilor din inventar (Rc cont produse = Rd cont produse – Valoare produse din inventar);	–	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–
– repartizarea diferenţelor de preţ pentru stocurile descărcate global din gestiune, pentru: a) preţ standard < cost efectiv de producţie;	–	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	–

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.1 – continuare

a	1	2	3
⑮ Repartizarea diferenţelor de preţ aferente produselor ieşite din gestiune pentru: a) preţ standard < costul efectiv de producţie	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	–	–
b) preţ standard > costul efectiv de producţie	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse" (cu suma în roşu) sau 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată"	–	–
⑯ Inventarul stocurilor de produse finite la sfârşitul exerciţiului N: – înregistrarea plusurilor	% = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–	–
– înregistrarea lipsurilor neimputabile;	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–	–
– descărcarea globală a gestiunii de produse cu valoarea celor ieşite în cursul exerciţiului, stabilită ca diferenţă între Rd al conturilor de produse şi valoarea stocurilor din inventar (Rc cont produse = Rd cont produse – Valoare produse din inventar);	–	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"	–
– repartizarea diferenţelor de preţ pentru stocurile descărcate global din gestiune, pentru: a) preţ standard < cost efectiv de producţie;	–	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse"	–

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.1 – continuare

0	1	2	3
b) preţ standard > cost efectiv de producţie; – înregistrarea stocurilor de produse înscrise în inventarul de la sfârşitul exerciţiului N, evaluarea la costul efectiv de producţie	– –	711 „Venituri din producţia stocată" = 348 „Diferenţe de preţ la produse" (cu suma în roşu) sau 348 „Diferenţe de preţ la produse" = 711 „Venituri din producţia stocată" –	– – % = 711 „Venituri din producţia stocată" 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"
Destocarea produselor existente în gestiune la începutul exerciţiului N+1	–	–	711 „Venituri din producţia stocată" = % 341 „Semifabricate" 345 „Produse finite" 346 „Produse reziduale"

4.12. CONTABILITATEA STOCURILOR AFLATE LA TERŢI

Sunt considerate **stocuri aflate la terţi** acele materii prime şi materiale, obiecte de inventar, produse, animale, mărfuri şi ambalaje care se află într-una din următoarele situaţii:

- achitate şi lăsate în custodia furnizorilor;
- date spre prelucrare la terţi;
- date spre recondiţionare la terţi;
- trimise spre depozitare temporara la terţi;
- predate terţilor spre vânzare în consignaţie;
- aflate în curs de aprovizionare, respectiv achitate, dar nesosite sau sosite dar nerecepţionate.

Evaluarea stocurilor aflate la terţi se face la preţurile de înregistrare utilizate pentru stocurile în cauză aflate în depozitele proprietarului.

Ca metodă de organizare a contabilităţii sintetice a stocurilor aflate la terţi se foloseşte **inventarul permanent**.

Contabilitatea acestor stocuri se realizează cu ajutorul conturilor sintetice ce fac parte din grupa **35 „Stocuri aflate la terţi"** şi priveşte:

- **materiile şi materialele aflate la terţi**
- **obiectele de inventar aflate la terţi.**

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea acestor stocuri se realizează cu ajutorul **contului 351 „Materii şi materiale aflate la terţi"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu preţul de înregistrare al materiilor şi materialelor aflate la terţi din diferite motive şi al celor în curs de aprovizionare;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al materiilor şi materialelor intrate în gestiune, aduse de la terţi sau al celor în curs de aprovizionare sosite în unitate;
- **soldul debitor reprezintă valoarea materiilor şi materialelor în curs de aprovizionare sau trimise la terţi;**
- urmărirea **analitică** a materiilor şi materialelor aflate la terţi se poate face astfel:
  - pentru cele **în curs de aprovizionare** se păstrează în dosare separate documentele de expediere ale furnizorilor (facturi, avize de expediere etc.);
  - pentru cele **aflate la terţi**, global-valoric sau pe fiecare sortiment şi pe terţi.

Operaţiile privitoare la contul **351 „Materii şi materiale aflate la terţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **351 „Materii şi materiale aflate la terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor şi materialelor trimise la terţi	**300, 301**	– Valoarea materiilor şi materialelor intrate în gestiune, reîntoarse de la terţi	**300, 301**
– Valoarea la preţ de înregistrare a meteriilor şi materialelor aflate în curs de aprovizionare	**401**	– Valoarea materiilor şi materialelor aflate anterior în curs de aprovizionare şi recepţiona- te	**300, 301**

Exemplul 1. Materii prime trimise spre prelucrare la terţi. Se trimit spre prelucrare la terţi materii prime în valoare de 20.000.000 lei. Costul prelucrării este de 4.000.000 lei plus TVA 22%. Materiile prime se reîntorc de la terţi.

- Trimiterea materiilor prime spre prelucrare:

351 „Materii şi materiale aflate la terţi" = **300** „Materii prime" 20.000.000

Scanned with OKEN Scanner

● Reîntoarcerea de la prelucrare a materiilor prime şi înregistrarea costului prelucrării:

300 „Materii prime“	= **351** „Materii şi materiale aflate la terţi“	**20.000.000**
%	= **401** „Furnizori“	**4.880.000**
300 „Materii prime“		4.000.000
4426 „TVA deductibilă“		880.000

Exemplul 2. Materiale consumabile aflate în curs de aprovizionare. Se primesc materialele la unitate dar nu se recepţionează imediat din motive diferite ci doar ulterior, în sumă de 10.000.000 lei plus TVA 22%:

● Materialele sosite dar nerecepţionate (aflate în curs de aprovizionare):

%	= **401** „Furnizori“	**12.200.000**
351 „Materii şi materiale aflate la terţi“		10.000.000
4428 „TVA neexigibilă“		2.200.000

● Recepţia materialelor sosite anterior:

301 „Materiale consumabile“	= **351** „Materii şi materiale aflate la terţi“	**10.000.000**
4426 „TVA deductibilă“	= **4428** „TVA neexigibilă“	**2.200.000**

Contabilitatea sintetică a **obiectelor de inventar aflate la terţi** se realizează cu ajutorul **contului 352 „Obiecte de inventar la terţi“,** care:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale;**
- după funcţia contabila este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu preţul de înregistrare al obiectelor de inventar aflate la terţi spre prelucrare şi a celor în curs de aprovizionare;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al obiectelor de inventar reintrate în gestiune, aduse de la terţi sau a celor în curs de aprovizionare sosite în unitate;
- **soldul debitor reprezintă valoarea obiectelor de inventar aflate la terţi sau în curs de aprovizionare la preţ de înregistrare;**
- se pot urmări în **analitic** la fel ca şi materiile prime şi materialele aflate la terţi.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 352 „Obiecte de inventar la terţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **352 „Obiecte de inventar la terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar aflate la terţi	**321**	– Valoarea obiectelor de inventar reintrate în gestiune, aduse de la terţi	**321**
– Valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar aflate în curs de aprovionare	**401**	– Valoarea obiectelor de inventar aflate anterior în curs de aprovizionare şi recepţionate	**321**

Pentru realizarea contabilităţii sintetice a **produselor aflate la terţi** se utilizează **contul 354 „Produse aflate la terţi"**, care:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu preţul de înregistrare al produselor trimise la terţi;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al produselor aduse de la terţi;
- **soldul debitor reprezintă preţul de înregistrare al produselor aflate la terţi;**
- evidenţa **analitică** se realizează la fel ca şi materialele aflate la terţi.

Operaţiile privitoare la **contul 354 „Produse aflate la terţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **354 „Produse aflate la terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor, produselor finite sau reziduale trimise la terţi	**341, 345, 346**	– Valoarea semifabricatelor, produselor finite sau reziduale reintrate în gestiune, aduse de la terţi	**341, 345, 346**

Animalele aflate la terţi, cât şi cele aflate în curs de aprovizionare sunt reflectate în contabilitatea sintetică cu ajutorul **contului 356 „Animale aflate la terţi"**, care:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este cont de **activ**;
- **se debitează** cu preţul de înregistrare al animalelor aflate la terţi din motive diferite şi a celor în curs de aprovizionare;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al animalelor intrate în gestiune, aduse de la terţi sau a celor în curs de aprovizionare sosite în unitate;
- **soldul debitor** reprezintă valoarea animalelor în curs de aprovizionare sau trimise la terţi;
- urmărirea **analitica** a animalelor aflate la terţi se face la fel ca şi materiile prime aflate la terţi.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 356 „Animale aflate la terţi"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică astfel:

Debit **356 „Animale aflate la terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor trimise la terţi	391	– Valoarea animalelor intrate în gestiune, aduse la terţi	361
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor aflate în curs de aprovizionare	401	– Valoarea animalelor aflate anterior în curs de aprovizionare şi recepţionate	361

Mărfurile aflate în custodie sau în consignaţie la terţi, precum şi cele aflate în curs de aprovizionare, sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul **contului 357 „Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi"**, care:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu preţul de înregistrare al mărfurilor aflate în custodie sau în consignaţie la terţi precum şi al celor aflate în curs de aprovizionare;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al mărfurilor intrate în gestiune aduse de la terţi sau al celor în curs de aprovizionare sosite în unitate;
- **soldul debitor reprezintă valoarea mărfurilor în curs de aprovizionare sau aflate la terţi în custodie şi consignaţie;**
- urmărirea **analitică** a mărfurilor la terţi se realizează la fel ca şi cea a materiilor prime aflate la terţi.

Operaţiile privitoare la **contul 357 „Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică astfel:

Debit **357 „Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi	371	– Valoarea mărfurilor intrate în gestiune, reîntoarse de la terţi	371
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor date spre vânzare în consignaţie	371	– Valoarea mărfurilor vândute în consignaţie, pentru care se vor face formele de vânzare	371
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor aflate în custodie la terţi	401	– Valoarea mărfurilor aflate anterior în curs de aprovizionare şi recepţionate	371
– Valoarea la preţ de înregistrare aflate în curs de aprovizionare	401		

Scanned with OKEN Scanner

Ambalajele aflate la terţi în custodie sau pentru recondiţionare, precum şi cele aflate în curs de aprovizionare, sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul **contului 358 „Ambalaje aflate la terţi", care:**

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este cont de **activ**;
- **se debitează** cu preţul de înregistrare al ambalajelor aflate în custodie sau recondiţionare precum şi al celor aflate în curs de aprovizionare;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al ambalajelor intrate în gestiune aduse de la terţi sau al celor în curs de aprovizionare sosite în unitate;
- **soldul debitor** reprezintă ambalajele aflate la terţi sau în curs de aprovizionare;
- urmărirea **analitică** a ambalajelor se realizează la fel ca celelalte stocuri aflate la terţi.

Operaţiile privitoare la **contul 358 „Ambalaje aflate la terţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **358 „Ambalaje aflate la terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor aflate la terţi pentru recondiţionare	**381**	– Valoarea ambalajelor reîntoarse din custodia terţilor	**381**
– Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor aflate la terţi în custodie	**401**	– Valoarea ambalajelor reîntoarse de la recondiţionare	**381**
– Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor aflate în curs de aprovizionare	**401**	– Valoarea ambalajelor aflate anterior în curs de aprovizionare şi recepţionate	**381**

4.13. CONTABILITATEA ANIMALELOR ŞI PĂSĂRILOR

În categoria activelor circulante materiale se cuprind următoarele animale şi păsări:

- animalele născute şi cele tinere de orice fel crescute pentru a fi trecute în categoria imobilizărilor corporale (ca animale de muncă) sau a fi valorificate prin sacrificare sau vânzare;
- animalele adulte şi păsările la îngrăşat, destinate sacrificării sau vânzării;
- animalele şi păsările pentru producţie şi reproducţie;
- coloniile de albine.

Intrarea în unitate a animalelor şi păsărilor se poate face, în principal, prin achiziţii de la terţi sau prin producţie proprie.

Ieşirea din unitate a animalelor şi păsărilor se face, în principal, prin vânzarea de animale şi păsări vii, ca produse finite, şi vânzarea de produse animaliere, după sacrificare, ca mărfuri.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea animalelor şi păsărilor se poate face în mod diferit, în funcţie de modalitatea intrării lor în unitate, astfel:

- ⇨ animalele şi păsările provenite din afara unităţii pot fi evaluate la cost de achiziţie sau preţ standard;
- ⇨ animalele şi păsările provenite din producţia proprie, inclusiv sporul de creştere în greutate, pot fi evaluate la cost de producţie sau preţ standard.

Când evaluarea animalelor şi păsărilor se face la *cost de achiziţie* sau cost de producţie, *acestea devin preţuri de înregistrare* şi vor face obiectul **contului 361 „Animale şi păsări"**.

Când evaluarea animalelor şi păsărilor se face la *preţuri standard* (prestabilite), acestea devin preţuri de înregistrare în contabilitate şi vor face obiectul **contului 361 „Animale şi păsări"**, iar diferenţele până la costul de achiziţie sau costul de producţie vor face obiectul **contului 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"**.

Metoda de organizare a contabilităţii sintetice, recomandată în cazul animalelor şi păsărilor, este cea a inventarului permanent.

Contul 361 „Animale şi păsări", care:

- după conţinutul economic este un cont de **active circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu costul de achiziţie, costul de producţie sau preţul standard, după caz, a animalelor şi păsărilor intrate în gestiunea unităţii patrimoniale;
- **se creditează** cu preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor ieşite din gestiunea unităţii pentru diferite destinaţii;
- **soldul debitor reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor existente la finele perioadei;**
- se dezvoltă pe **analitice,** pe feluri de animale şi păsări şi categorii de vârstă, greutate ori alte structuri.

Operaţiile privitoare la **contul 361 „Animale şi păsări"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **361 „Animale şi păsări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor aduse ca aport în natură de către întreprinzătorul individual	108	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor retrase din aport de întreprinzătorul individual	108
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor aduse de la terţi sau aflate anterior în curs de aprovizionare	356, 401	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor trimise spre prelucrare (sacrificare) la terţi	356
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor achiziţionate de la furnizori cu facturi	401	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor trimise la unitate sau subunităţi	481

Scanned with OKEN Scanner

Debit **361 „Animale şi păsări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor achiziţionate de la furnizori, fără facturi	408	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor trimise la o altă subunitate	482
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor aduse ca aport în natură la capitalul social	456	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune prin vânzare, provenite din achiziţii	606
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor primite de la unitate sau subunităţi	481	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor minusuri de inventar, provenite din achiziţii	606
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor primite de la o altă subunitate	482	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor pierdute ca urmare a calamităţilor	6718
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor achiziţionate din avansuri de trezorerie	542	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor minusuri de inventar, provenite din producţie proprie	711
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor nou-născute din producţie proprie	711	– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune pentru alte scopuri, provenite din producţie proprie	711
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor cu sporul de creştere în greutate	711		
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor ca plusuri la inventar	711		
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor primite cu titlu gratuit	7718		

Contul 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări", care:

- după conţinutul economic este un cont **rectificativ al activelor circulante materiale**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează**, în roşu sau în negru, cu diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor intrate în gestiunea unităţii;
- **se creditează**, în roşu sau în negru, cu diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor ieşite din gestiunea unităţii;
- **soldul debitor exprimă, în roşu sau în negru, diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor existente;**

Scanned with OKEN Scanner

- se dezvoltă, în mod facultativ, pe **analitice** deschise pe feluri de animale şi păsări, pe categorii de vârstă, greutate ori alte structuri.

Operaţiile privitoare la **contul 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
Înregistrări în roşu pentru diferenţele favorabile **Înregistrări în negru pentru diferenţele nefavorabile**			
– Diferenţe de preţ aferente animalelor şi păsărilor achiziţionate de la furnizori cu sau fără facturi	**401, 408**	– Diferenţe de preţ aferente animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune, provenite din achiziţii din afara unităţii	**606**
– Diferenţe de preţ aferente animalelor şi păsărilor achiziţionate din avansuri de trezorerie	**542**	– Diferenţe de preţ aferente animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune, provenite din producţia proprie	**711**
– Diferenţe de preţ aferente animalelor şi păsărilor provenite din producţie proprie, inclusiv pentru sporul de creştere în greutate	**711**		

Exemplul 1: Animalele nou-născute, inclusiv sporul de creştere în greutate, evaluate la preţ standard şi apoi vândute vii:

- Animale nou-născute provenite din producţie proprie (preţ standard 20.000.000 lei, cost efectiv 18.000.000 lei):

	%	= **711** „Venituri din producţia stocată"	**18.000.000**
361 „Animale şi păsări"		=	20.000.000
368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"			2.000.000

- Sporul de creştere în greutate (preţ standard 3.000.000 lei, cost de producţie 2.800.000 lei):

	%	= **711** „Venituri din producţia stocată"	**2.800.000**
361 „Animale şi păsări"			3.000.000
368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"			200.000

Scanned with OKEN Scanner

● Vânzări de animale vii (la preţ de livrare de 28.000.000 lei, TVA 22%):

411 „Clienţi“	=	%	**34.160.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	28.000.000
		4427 „TVA colectată“	6.160.000

● Destocarea gestiunii cu animale vândute (preţ standard 23.000.000, cost efectiv 20.800.000):

711 „Venituri din producţia stocată“	=	%	**20.800.000**
		361 „Animale şi păsări“	23.000.000
		368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări“	2.200.000

Exemplul 2: Animale nou-născute, inclusiv sporul de creştere în greutate, evaluate la cost de producţie, sacrificate şi trecute la magazinul propriu pentru vânzare (cele din exemplul 1):

● Animale nou-născute provenite din producţia proprie (cost de producţie 18.000.000 lei):

361 „Animale şi păsări“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**18.000.000**

● Sporul lunar de creştere în greutate (cost de producţie 2.800.000 lei):

361 „Animale şi păsări“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**2.800.000**

● Trecerea produselor rezultate din sacrificarea animalelor vii la magazinul propriu de desfacere (cost de producţie 28.000.000 lei, preţ de livrare 20.800.000 lei):

Varianta I

371 „Mărfuri“	=	**361** „Animale şi păsări“	**20.800.000**

Scanned with OKEN Scanner

Varianta a II-a

371 „Mărfuri“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“	**28.000.000**
4426 „TVA deductibilă“	=	**4427** „TVA colectată“	**6.160.000**
711 „Venituri din producţia stocată“	=	**361** „Animale şi păsări“	**20.800.000**

Exemplul 3. Animale cumpărate de la furnizori, sporul de creştere în greutate, evaluate la cost de achiziţie şi, respectiv, cost de producţie, vândute apoi ca animale vii:

● Recepţia animalelor achiziţionate de la furnizori (cost de achiziţie 18.000.000 lei plus TVA 22%):

	=	**401** „Furnizori“	**21.960.000**
%			
361 „Animale şi păsări“			18.000.000
4426 „TVA deductibilă“			3.960.000

● Sporul lunar de creştere în greutate (cost de producţie 280.000 lei):

361 „Animale şi păsări“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**2.800.000**

Vânzări de animale vii (la preţ de livrare de 28.000.000 lei, TVA 22%):

411 „Clienţi“	=	**%**	**34.160.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	28.000.000
		4427 „TVA colectată“	6.160.000

● Descărcarea gestiunii cu animale vândute (pentru cele cumpărate la cost de achiziţie 18.000.000 lei):

606 „Cheltuieli cu animale şi păsări“	=	**361** „Animale şi păsări“	**18.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

● Pentru sporul de creştere în greutate (cost de producţie 2.800.000 lei):

	x			
711 „Venituri din producţia stocată"	=	**361** „Animale şi păsări"		**2.800.000**
	x			

4.14. CONTABILITATEA MĂRFURILOR

Mărfurile sunt reprezentate de bunuri achiziţionate din afara unităţii pentru a fi vândute în aceeaşi stare, fără vreo prelucrare suplimentară.

Sunt asimilate mărfurilor şi alte categorii de mijloace circulante materiale ale unităţilor cum sunt:

- stocuri achiziţionate de unităţi pentru utilizare proprie (materii prime, materiale, obiecte de inventar etc.) care îşi schimbă destinaţia şi se oferă spre vânzare la terţi;
- stocuri provenite din producţia proprie ce se vând prin unităţi de desfacere proprie (semifabricate, produse finite, produse rezultate din sacrificarea animalelor şi păsărilor etc.)

Mărfurile se vând printr-o reţea comercială adecvată care poate aparţine:

⇨ agenţilor economici profilaţi pe aprovizionarea şi desfacerea mărfurilor;

⇨ agenţilor economici care au ca obiect alte activităţi decât desfacerea mărfurilor, dar dispun de depozite sau magazine de mărfuri.

În funcţie de natura circulaţiei mărfurilor, aceasta poate fi:

- **circulaţia cu ridicata a mărfurilor**, constă în achiziţionarea de produse în cantităţi mari de la producători sau alţi furnizori în scopul revânzării lor către alte unităţi comerciale, îndeosebi celor de vânzare cu amănuntul;
- **circulaţia cu amănuntul a mărfurilor**, constă în vânzarea mărfurilor consumatorilor individuali pentru nevoile personale, precum şi unor unităţi pentru consumul lor propriu.

Evaluarea mărfurilor diferă în funcţie de reţeaua comercială prin care se vând mărfurile. Astfel:

- **la unităţile comerciale cu ridicata** se recomandă evaluarea mărfurilor la costul de achiziţie al acestora. Ele se vor vinde la preţul de livrare. Diferenţa dintre preţul de livrare şi costul de achiziţie formează *adaosul (marja) comercială*, care are menirea să acopere cheltuielile de circulaţie şi să asigure obţinerea unei rentabilităţi economice;
- **la unităţile comerciale cu amănuntul** se recomandă evaluarea mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul, format din costul de achiziţie al mărfurilor, adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată colectată. Din preţul de vânzare

Scanned with OKEN Scanner

cu amănuntul se deduce TVA care se va regulariza cu bugetul statului, ţinând seama şi de celelalte categorii de TVA. Diferenţa dintre preţul de vânzare cu amănuntul, diminuat cu TVA colectată, şi costul de achiziţie al mărfurilor formează rabatul (adaosul) comercial care trebuie să asigure acoperirea cheltuielilor de circulaţie şi obţinerea unei rentabilităţi economice.

Documentele primare utilizate pentru circulaţia mărfurilor sunt foarte diversificate, ele fiind formate din aviz de însoţire a mărfii, factură fiscală, notă de recepţie şi constatare de diferenţe, bonuri de vânzare etc. Evidenţa operativă se organizează, de regulă, la locurile de depozitare, ea fiind formată din:

- **Fişa de magazie** deschisă pe fiecare sortiment de marfă din depozitele cu ridicata;
- **Rapoarte de gestiune** pentru gestiunile de mărfuri din unităţile cu amănuntul.

Contabilitatea analitică a mărfurilor se organizează astfel:

- ❒ la unităţile cu ridicata se practică o contabilitate analitică pe sortimente de mărfuri folosind, de regulă, metoda cantitativ-valorică;
- ❒ la unităţile cu amănuntul se ţine o evidenţă global-valorică pe magazine şi, în cadrul lor, pe gestiuni.

Contabilitatea sintetică a circulaţiei mărfurilor se organizează astfel:

- ❒ la unităţile cu ridicata prin folosirea metodei inventarului permanent;
- ❒ la unităţile cu amănuntul prin folosirea metodei inventarului permanent la întreprinderile mari şi a metodei inventarului intermitent la întreprinderile mici şi mijlocii.

Conturile sintetice mai importante utilizate pentru reflectarea circulaţiei mărfurilor sunt:

⇨ La unităţile cu ridicata:

- **contul 371 „Mărfuri"**, prin care se ţine evidenţa existenţei şi mişcării mărfurilor aflate în depozite, evaluate la preţ de achiziţie.

⇨ La unităţile cu amănuntul:

- **contul 371 „Mărfuri"**, prin care se ţine evidenţa existenţei şi mişcării mărfurilor aflate în unităţile cu amănuntul, inclusiv a celor din alimentaţia publică, evaluate la preţ de vânzare cu amănuntul.
- **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**, prin care se ţine evidenţa adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităţii cu activitate comercială;
- **contul 4428 „TVA neexigibilă"**, prin care se ţine evidenţa taxei pe valoarea adaugată inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor pe perioada de la procurarea acestora şi până la vânzarea lor.

Agenţii economici care au, atât depozite cu ridicata, cât şi unităţi cu amănuntul, trebuie să detalieze în mod corespunzător **contul 371 „Mărfuri"**. În acest caz se pot folosi conturi sintetice de gradul II şi anume:

Scanned with OKEN Scanner

3711 „Mărfuri în depozitele cu ridicata"
3712 „Mărfuri în unităţile cu amănuntul".

Contul 371 „Mărfuri" ţine evidenţa existenţei şi mişcării mărfurilor aflate în depozite, precum şi în unităţile cu amănuntul sau de alimentaţie publică.

Este un cont de activ.

În debit se înscrie valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor intrate în gestiunea unităţii, astfel:

- achiziţionate cu plată de la terţi, în corespondenţă cu creditul **conturilor 401 „Furnizori"; 408 „Furnizori – facturi nesosite",** cu preţul de achiziţie fără TVA;
- cu adaosul comercial cuprins în preţul de vânzare, dacă înregistrarea mărfurilor intrate se face la preţul de vânzare prin creditul **contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**;
- cu taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în preţul de vânzare cu amănuntul cu care sunt înregistrate mărfurile la intrare prin creditul **contului 4428 „TVA neexigibilă"**;
- readuse din custodie, păstrate sau cosignaţie, de la terţi, prin creditul **contului 357 „Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi"**;
- aduse ca aport în natură, la capital, de asociaţi prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**;
- transferate din gestiunea altor stocuri redistribuite spre vânzare, prin creditul **conturilor 300 „Materii prime"; 301 „Materiale consumabile"; 321 „Obiecte de inventar"**;
- primite prin donaţie sau cu titlu gratuit prin creditul **contului 771 „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"**;
- constatate plusuri la inventar în corespondenţă cu creditul **contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile"**.

În creditul contului se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din patrimoniul unităţii:

- prin vânzare, în corespondenţă cu **contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"**;
- cu adaosul comerial aferent mărfurilor vândute, când preţul de înregistrare este preţul de vânzare, prin debitul **contului 378 „Diferente de preţ la mărfuri"**;
- cu taxa pe valoarea pe valoarea adaugată aferentă mărfurilor vândute cu amănuntul prin debitul **contului 4428 „TVA neexigibilă"**;
- cu date în custodie sau consignaţie prin debitul **contului 357 „Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"**;
- constatate lipsă la inventar şi perisabilităţi prin debitul **contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile"**;
- pierderi din calamităţi şi perisabilităţi* prin debitul **contuluiu 671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"**;

* H.G. nr. 304/aprilie 1999, pentru aprobarea Normelor privind limitele legale de perisabilităţi la mărfuri în procesul de comercializare.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor **reprezintă valoarea mărfurilor existente în stoc la preţul de înregistrare.**

Operaţiile privitoare la **contul 371 „Mărfuri“**, reflectate în contabilitatea sintetica la unităţile mari care aplică **metoda inventarului permanent**, se rezumă astfel:

Debit **371 „Mărfuri“** **Credit**

Operaţia cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţia cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al întreprinzătorului individual	108	– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor retrase din aport de către întreprinzătorul individual	108
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor aduse de la terţi sau aflate în curs de aprovizionare	357, 401	– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor trimise în custodie sau consignaţie la terţi	357
– Valoarea adaosului comercial, în situaţia înregistrării mărfurilor la preţ cu amănuntul	378	– Valoarea adaosului comercial, aferent mărfurilor vândute, în situaţia înregistrării mărfurilor la preţ cu amănuntul	378
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor achiziţionate cu sau fără facturi de la furnizori	401, 408	– Taxa pe valoarea adăugată, neexigibila, aferentă mărfurilor vândute, în situaţia în care evidenţa mărfurilor se ţine la preţ cu amănuntul	4428
– Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, în situaţia în care evidenţa mărfurilor se ţine la preţ cu amănuntul	4428	– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare precum şi a lipsurilor de inventar	607
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor aduse ca aport în natură de acţionari sau asociaţi	456	– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite prin donaţie	6712
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, materialelor auxialiare, obiectelor de inventar, animalelor şi produselor trecute în sectorul circulaţiei, pentru a fi vândute ca mărfuri	701	– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor distruse ca urmare a calamităţilor şi a perisabilităţilor admise de mărfuri	6718*
– Valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor primite cu titlu gratuit	7718		

* Scăzămintele care se produc în timpul transporturilor, depozitării şi desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale se numesc *perisabilităţi*. (continuare subsol: pag. 137)

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la contul 371 „Mărfuri" pot fi reflectate în contabilitatea sintetică la unităţile mici şi mijlocii care aplică metoda *inventarului intermitent*, astfel:

Debit **371 „Mărfuri"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a stocurilor de mărfuri existente la începutul perioadei, inventariate la sfârşitul perioadei precedente (în roşu)	**607**		
– Valoarea la cost de achiziţie a stocurilor de mărfuri existente la finele perioadei, stabilită prin inventariere faptică (în negru)	**607**		

Întrucât contabilizarea intrării şi ieşirii mărfurilor se face la *preţ de înregistrare*, este necesar să fie definit acest preţ. În acest scop se au în vedere regulile generale de evaluare a activelor care indică *costul de achiziţie*. Deoarece costul de achiziţie este format din două componente structurale de bază: *cost de achiziţie* (fără TVA deductibilă) şi *cheltuieli de aprovizionare* (transport, manipulare, taxe nedeductibile, comisioane etc.) în **contul 371 „Marfuri"** se înregistrează preţul de cumpărare (fără TVA), iar celelalte elemente ale costului de achiziţie sunt colectate şi apoi repartizate cu ajutorul **contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**.

Este cont de *activ. Se debitează* cu cheltuielile de transport, încărcare, descărcare, taxe nedeductibile, comisioane pentru mărfurile achiziţionate şi *se creditează* cu cheltuielile aferente mărfurilor ieşite din patrimoniu prin debitul **contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile"**. *Soldul debitor* reprezintă cheltuielile de achiziţie aferente mărfurilor în stoc.

Cele două **conturi 371 şi 378** asigură evaluarea şi înregistrarea existenţei şi mişcărilor de stocuri de mărfuri la *cost efectiv de achiziţie*.

Perisabilităţile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităţilor de produse existente în gestiune, stabilite prin cântărire, numărare, măsurare şi prin alte asemenea procedee, şi după efectuarea compensărilor conform Ordinului ministrului nr. 2.388/1995 privind organizarea şi efectuarea inventarierii.

Contribuabilii pot stabili cote de perisabilităţi diferenţiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, care constituiescăzăminte admise la cheltuieli deductibile din profitul impozabil numai dacă ele se încadrează în normele de perisabilitate stabilite şi admise legal.

Cheltuielile cu perisabilităţile se înregistrează în contul 671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune" cu analitice distincte 6718.1 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiuni de gestiune pentru perisabilităţi admise şi 6718.2 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiuni de gestiune pentru perisabilităţi peste limitele legale".

Scanned with OKEN Scanner

Metodologic, asigurarea evaluării stocurilor de mărfuri la cost efectiv de achiziţie se poate face folosind ca preţ de înregistrare în **contul 371 „Mărfuri"** *diferite categorii de preţuri* în funcţie de care se corelează şi conţinutul **contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**.

Astfel, preţul de înregistrare la **contul** de **„Mărfuri"** poate fi:

– preţul efectiv de cumpărare;
– preţul prestabilit de cumpărare;
– preţul de vânzare.

În cazul adoptării *preţului efectiv de cumpărare*, la înregistrarea mărfurilor costul de achiziţie se formează şi se fixează în conturi după cum urmează:

– preţul efectiv de cumpărare, fără TVA, în **contul 371 „Mărfuri"**;
– cheltuieli de aprovizionare (transport, manipulare), în **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**.

În cazul adoptării *preţului prestabilit de cumpărare*, care poate fi un preţ mediu ponderat dintr-o perioadă precedentă sau preţul de la furnizorul principal, costul de achiziţie se formează şi se fixează în conturi astfel:

– preţul prestabilit de cumpărare, în **contul 371 „Mărfuri"**;
– cheltuieli de aprovizionare şi diferenţele între preţul efectiv de cumpărare şi preţul prestabilit, în **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**.

În cazul adoptării *preţului de vânzare* – care poate fi preţ cu ridicata, preţul importatorului, preţul cu amănuntul, costul de achiziţie – se înregistrează:

– preţul de vânzare, care cuprinde în structura sa şi marja importatorului, adaosul comercial, adaosul de alimentaţie publică, în **contul 371 „Mărfuri"**;
– adaosul comercial şi cheltuielile de aprovizionare se înregistrează în **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**, care este necesar, în acest caz, să se desfăşoare în *conturi sintetice de gradul II:*

– **Contul 3781 „Diferenţe de preţ din cheltuieli de aprovizionare"**, cu funcţie de *activ*;
– **Contul 3782 „Diferenţe de preţ din adaosul comercial"**, cu funcţie de *pasiv*.

Contul 3782 *se creditează* cu adaosul comercial aferent mărfurilor achiziţionate, intrate în gestiune prin debitul **contului 371 „Mărfuri"** şi *se debitează* cu adaosul comercial pentru mărfurile vândute prin creditul **contului 371 „Mărfuri"**. *Soldul creditor* al contului reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor aflate în stoc.

În situaţia utilizării *preţului de vânzare* la înregistrarea mărfurilor, stabilirea *costului de achiziţie* a mărfurilor cu ajutorul conturilor se face astfel:

– la intrare Rd ct. 371 + Rd ct. 3781 – Rc ct. 3782
– la stoc: Sd ct. 371 + Sd ct. 3781 – Sc ct. 3782

Operaţiile privitoare la **contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"** reflectae în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune	371	– Valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute	371

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 1. Mărfuri achiziţionate şi vândute de către o unitate cu ridicata şi, respectiv, o unitate cu amănuntul.

Exemplu cifric:

- **La unitatea cu ridicata:**
  - cost de achiziţie ..... 100.000.000 lei
  - TVA 22% la cumpărare ..... 22.000.000 lei
  - preţ de livrare ..... 130.000.000 lei
  - TVA 22% la vânzare ..... 28.600.000 lei
- **La unitatea cu amănuntul:**
  - cost de achiziţie ..... 130.000.000 lei
  - TVA 22% la cumpărare ..... 28.600.000 lei
  - adaos comercial 30% ..... 39.000.000 lei
  - TVA 22% la vânzare ..... 37.180.000 lei
  - Preţ de vânzare cu amănuntul ..... 206.180.000 lei

De reţinut:

- evaluarea mărfurilor se face la cost de achiziţie la unitatea cu ridicata şi la preţ de vânzare cu amănuntul la unitatea cu amănuntul;
- mărfurile achiziţionate de cele două unităţi se vând integral;
- TVA colectată la unitatea cu amănuntul se poate stabili şi având ca bază de calcul preţul de vânzare cu amănuntul, aplicând asupra acestuia coeficientul de 18,033 %;
- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute la unitatea cu amănuntul se calculează astfel:

$$Ka = \frac{(Si_{ct.378} + RC_{ct.378})}{(Si_{ct.371} + RD_{ct.371})} \times 100 \qquad Ad = RC_{ct.371} \times K_a$$

Înregistrări contabile la unitatea cu ridicata:

- Recepţia mărfurilor achiziţionate:

%	=	**401** „Furnizori“	**122.000.000**
371 „Mărfuri“			100.000.000
4426 „TVA deductibilă“			22.000.000

- Vânzarea mărfurilor către unitatea cu amănuntul:

411 „Clienţi“	=	%	**158.600.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	130.000.000
		4427 „TVA colectată“	28.600.000

Scanned with OKEN Scanner

● Descărcarea gestiunii depozitului cu ridicata:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**100.000.000**

Înregistrari contabile la unitatea cu amănuntul:

● Recepţia mărfurilor achiziţionate:

%	=	**401** „Furnizori“	**158.600.000**
371 „Mărfuri“			130.000.000
4426 „TVA deductibilă“			28.600.000

● Adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor recepţionate:

371 „Mărfuri“	=	%	**76.180.000**
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	39.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	37.180.000

● Vânzarea în numerar a mărfurilor din unitatea cu amănuntul:

5311 „Casa în lei“	=	%	**206.180.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	169.000.000
		4427 „TVA colectată“	37.180.000

● Descărcarea gestiunii magazinului cu amănuntul:

%	=	**371** „Mărfuri“	**206.180.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			130.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			39.000.000
4428 „TVA neexigibilă“			37.180.000

Exemplul 2. Cheltuielile cu transportul, depozitarea, păstrarea şi pregătirea desfacerii mărfurilor:

Comentariu:

– După natura lor, chletuielile de circulaţie aferente mărfurilor vândute prin reţeaua comercială se împart în două categorii:

Scanned with OKEN Scanner

a) cheltuieli de circulaţie aferente atât mărfurilor aflate în stoc, la finele lunii, cât şi a celor vândute;

b) cheltuieli de circulaţie aferente numai mărfurilor vândute în timpul lunii.

- Cheltuielile din a doua categorie se colectează pe naturi de cheltuieli cu ajutorul conturilor din clasa 6 „Conturi de cheltuieli", de unde se repartizează integral asupra rezultatului financiar al perioadei.
- Cheltuieli din prima categorie trebuie să afecteze atât stocul de marfă de la sfârşitul lunii cât şi vânzările efectuate în cursul lunii. În acest mod stocul de marfă de la sfârşitul lunii va fi exprimat la cost de achiziţie, chiar dacă în cursul lunii se vor folosi alte preţuri de înregistrare.

Ca atare se ridică problema colectării şi repartizării cheltuielilor de circulaţie care afectează atât stocurile de mărfuri, cât şi vânzările de mărfuri. Ele sunt reprezentate de: transportul mărfurilor aprovizionate, pregătirea, sortarea şi păstrarea mărfurilor, pierderile în limita normelor pe timpul transportului şi depozitării mărfurilor.

Reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli se poate face în două variante:

Varianta I. Colectarea tuturor cheltuielilor de această natură într-un analitic distinct deschis în cadrul **contului 371 „Mărfuri"**, care ar urma să funcţioneze astfel:

● Colectarea cheltuielilor respective pe măsura efectuării lor în timpul lunii:

371 „Mărfuri"	=	%
		Conturi diverse (401, 5311, 5121 etc.)

● Repartizarea unei cote din aceste cheltuieli asupra ieşirilor de mărfuri în cursul lunii:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"

– Calculul cheltuielilor ce revin ieşirilor de mărfuri se face astfel:

$$K_{cheltuieli} = \frac{(Si_{cheltuieli} + RD_{cheltuieli})}{(Si_{mărfuri} + RD_{mărfuri})} \times 100$$

$$\text{cheltuieli aferente ieşirilor} = RC_{mărfuri} \times K_{cheltuieli}$$

Scanned with OKEN Scanner

Varianta a II-a. Colectarea cheltuielilor respective la **contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"**, într-un analitic distinct „Transportul, depozitarea, păstrarea şi pregătirea desfacerii mărfurilor", care ar urma să funcţioneze astfel:

● Colectarea cheltuielilor în cauză, pe măsura efectuării lor în timpul lunii:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal" Analitic distinct	=	% Conturi diverse (**401, 5311, 5121** etc.)

● Repartizarea cotei de cheltuieli aferente stocului de mărfuri de la sfârşitul lunii, determinată prin calcule asemănătoare cu cele din varianta I:

371 „Mărfuri"	=	**624** „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal" Analitic distinct

● La începutul lunii următoare, înregistrarea respectivă se stornează printr-o înregistrare în roşu:

371 „Mărfuri"	=	**624** „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal" Analitic distinct	în roşu

Exemplul 3. Evidenţa stocurilor de mărfuri, la unităţile cu amănuntul, la preţ de vânzare.

Un caz particular este cel al evidenţei stocurilor de mărfuri la preţ de vânzare la unităţile cu amănuntul. Vom lua în considerare o factură de 10.000.000 lei cost de achiziţie la care se practică un adaos comercial de 30%.

Rezolvare:

① înregistrarea recepţiei mărfurilor:

15.200.000	%	=	%	**15.200.000**
13.000.000	**371** „Mărfuri"		**401** „Furnizori"	12.200.000
2.200.000	**4426** „TVA" deductibilă"		**378** „Diferenţe de preţ la mărfuri"	3.000.000

Scanned with OKEN Scanner

②TVA neexigibilă aferentă stocului de mărfuri 13.000.000 x 22%:

371 „Mărfuri"	=	**4428** „TVA neexigibilă"	2.860.000

③vânzarea mărfurilor:

❒ Pentru preţul de vânzare:

531 „Casa"	=	%	**15.860.000**
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri"	13.000.000
		4427 „TVA colectată"	2.860.000

❒ Pentru costul de achiziţie:

%	=	**371** „Mărfuri"	**13.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile"			10.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"			3.000.000

❒ Pentru TVA neexigibilă privind stocul vândut:

4428 „TVA neexigibilă"	=	**371** „Mărfuri"	2.860.000

Exemplul 4. Cumpărări de stocuri cu reduceri comerciale sau financiare

Reducerile comerciale îmbracă forma de rabaturi, remize şi risturne. *Rabaturile* se primesc pentru defecte de calitate şi se practică asupra preţului de vânzare. *Remizele* se acordă asupra preţului pentru vânzări superioare volumului convenit sau poziţia de transport preferenţială a cumpărătorului. *Risturnele* sunt reduceri de preţ calculate asupra ansamblului de operaţii efectuate cu acelaşi terţ în decursul unei perioade determinate.

Reducerile comerciale nu se înregistrează în cazul în care sunt consemnate în factura iniţială; la conturile de stocuri se evidenţiază mărimea netă comercială. Ele sunt contabilizate numai în cazul în care au fost acordate după întocmirea facturii de aprovizionare, fiind înscrise în facturi distincte de reduceri.

Reducerile financiare sunt sub formă de *sconturi de decontare* pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Sconturile de decontare primite se contabilizează la primire sau la decontarea facturii.

Scanned with OKEN Scanner

Se consideră următorul exemplu de factură detaliată:

Mărfuri	10.000.000
Rabat comercial 5%	-500.000
	= 9.500.000
Remiza 10%	- 950.000
NETA COMERCIALĂ	8.550.000
Scont de decontare 3%	-256.500
NETA FINANCIARĂ	8.293.500
TVA 22%	+ 1.824.570
NETA DE PLATĂ	= 10.118.070

Rezolvare:

(1) înregistrarea facturii în cazul în care reducerile financiare se contabilizează la primirea facturii şi recepţia stocurilor:

10.374.570	**%**	=	**%**	**10.374.570**
8.500.000	**371** „Mărfuri“		**401** „Furnizori“	10.118.070
1.825.470	**4426** „TVA“ deductibilă“		**767** „Venituri din sconturi obţinute“	256.500

(2) decontarea facturii:

401 „Furnizori“		=	**512** „Conturi curente la bănci“	10.118.070

Dacă scontul de decontare se contabilizează la achitarea facturii, înregistrările contabile devin:

(1) înregistrarea primirii facturii:

	%	=	**401** „Furnizori“	**10.374.570**
371 „Mărfuri“				8.550.000
4426 „TVA deductibilă“				1.825.470

(2) decontarea facturii:

401 „Furnizori“		=	**%**	**10.374.570**
			512 „Conturi curente la bănci“	10.118.070
			767 „Venituri din sconturi obţinute“	256.500

Scanned with OKEN Scanner

În continuare vom considera cazul în care reducerile comerciale sunt acordate ulterior facturării printr-o factură de stornare.

Factura iniţială

Materii prime	15.000.000
Scont de decontare 2%	-300.000
NETA FINANCIARĂ	14.700.000
TVA 22%	+ 3.234.000
NETA DE PLATĂ	= 17.934.000

Factura ulterioară (de stornare)

Materii prime	15.000.000
Rabat 5%	- 750.000
Remiza 10%	- 1.425.000
Reducere comercială primită	2.175.000
Scont de decontare aferent 2%	-43.500
NETA FINANCIARĂ	2.131.500
TVA 22%	+ 468.930
NETA DE REDUS	= 2.600.430

În cazul în care scontul de decontare se contabilizează la achitarea facturii, factura iniţială se înregistrează astfel:

①primirea facturii:

%	=	**401** „Furnizori“	**18.234.000**
300 „Materii prime“			15.000.000
4426 „TVA deductibilă“			3.234.000

②decontarea facturii:

401 „Furnizori“	=	%	**18.234.000**
		512 „Conturi curente la bănci“	17.934.000
		767 „Venituri din sconturi obţinute“	300.000

Scanned with OKEN Scanner

③ primirea facturii de reducere:

401 „Furnizori“	=	%	**2.643.930**
		300 „Materii prime“	2.175.000
		4426 „TVA deductibilă“	468.930

④ decontarea facturii:

%	=	**401** „Furnizori“	**2.643.930**
512 „Conturi curente la bănci“			2.600.430
767 „Venituri din sconturi obţinute“			43.500

Pentru a simplifica operaţiile de înregistrare a reducerilor comerciale există şi opinia folosirii contului 658 „Alte cheltuieli din exploatare“ în locul contului de stocuri. Este o soluţie discutabilă în condiţiile în care prin contabilitatea financiară se realizează atât structura financiară cât şi cea gestionară. Se pierde în plan valoric controlul gestionar asupra stocurilor.

De asemenea, utilizarea contului 658 „Alte cheltuieli din exploatare“ elimină reducerile comerciale primite din sfera cheltuielilor cu materiile prime, materialele şi mărfurile plasându-le în afara relaţiilor de calcul a valorii adăugate.

În PCG francez este prevăzut un cont special de cheltuieli, cu funcţie contabilă de pasiv 609 „Rabaturi, remize şi risturne obţinute asupra cumpărărilor“ această soluţie ar fi recomandată şi în cazul NSC din România, sistem contabil de inspiraţie franceză prin excelenţă. Contul 609 „Rabaturi, remize şi reduceri obţinute asupra cumpărărilor“ este, prin natura sa un cont de venituri, totuşi el este codificat ca fiind un cont de cheltuieli din clasa 6.

Un caz special care poate să apară este cel al reducerilor comerciale a căror sumă nu este precis cunoscută la sfârşitul exerciţiului, situaţie în care PCG francez propune următoarea soluţie:

❒ la finele exerciţiului suma acestor reduceri este trecută la venituri şi în contrapartidă se înregistrează o creanţă asupra furnizorului prin utilizarea contului 409.8 „Rabaturi, remise, reduceri de obţinut şi alte bunuri încă nepercepute“ (analitic al contului 409 „Furnizori-debitori“)

409.8 „Rabaturi, remize, reduceri de obţinut şi alte bunuri încă nepercepute	=	**609** „Rabaturi, remize şi reduceri obţinute asupra cumpărărilor“	Reduceri care trebuie primite

Scanned with OKEN Scanner

❒ când întreprinderea primeşte efectiv reducerea promisă (de exemplu prin cec bancar) se va face înregistrarea

512 „Conturi curente la bănci“	=	409.8 „Rabaturi, remize, reduceri de obţinut şi alte bunuri încă nepercepute“	Reduceri primite

În cazul utilizării metodei inventarului intermitent, reducerile comerciale primite ar trebui să se înregistreze în debitul conturilor de cheltuieli în funcţie de natura lor. Totuşi, normalizatorii contabili din România soluţia utilizării contului 658 „Alte cheltuieli din exploatare“.

Exemplul 5. Import de mărfuri.

Exemplu cifric:

– preţul extern FOB în dolari SUA	1.000 $
– cursul valutar	14.800 lei/$
– preţul extern FOB în lei	1.480.000 lei
– transport pe parcurs extern inclus în factura furnizorului (100$ x 14.800 lei/$)	1.480.000 lei
– preţ extern CIF	16.280.000 lei
– taxe vamale (16.280.000 x 20%)	3.256.000 lei
– comision vamal (16.280.000 x 0,5%)	81.400 lei
TOTAL	19.617.400 lei
– TVA deductibilă (19.617.400 x 22%)	4.315.828 lei

Rezolvare:

● Recepţia mărfurilor importate, evaluate la cost de achiziţie:

371 „Mărfuri“	=	%		**19.617.400**
		401 „Furnizori“		16.280.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“		3.337.400

● TVA deductibilă datorată şi achitată:

4426 „TVA deductibilă“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**4.315.828**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 6. Export de mărfuri.

Exemplu cifric: În vederea efectuării unui export de mărfuri se achiziţionează bunuri în valoare de 18.000.000 lei cu TVA 22%. Ulterior, bunurile cumpărate se exportă în următoarele condiţii:

	Valoarea în devize	Valoarea în lei
1. Valoarea externă CIF (3.300$x14.800 lei/$ = 48.840.000)	3.300$	48.840.000
2. Asigurarea pe parcurs extern (200$x14.800 lei/$ = 2.960.000)	200$	2.960.000
3. Transport pe parcurs extern (100$x14.800 lei/$ = 1.480.000)	100$	1.480.000
4. Valoarea externă FOB (1-2-3) (3.300-200-100 = 3.000$x14.800 lei/$ = 44.400.000)	3.000$	44.400.000

Rezolvare:

● Recepţia mărfurilor cumpărate, evaluate la cost de achiziţie:

%	=	**401** „Furnizori“	**21.960.000**
371 „Mărfuri“			18.000.000
4426 „TVA deductibilă“			3.960.000

● Livrarea la export a mărfurilor:

411 „Clienţi“	=	%	**48.840.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	44.400.000
		708 „Venituri din activităţi diverse“	4.440.000

● Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**18.000.000**

● Asigurarea pe parcursul extern datorată:

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“	=	**401** „Furnizori“	**2.960.000**

Scanned with OKEN Scanner

● Transport datorat pe parcursul extern:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"	=	**401** „Furnizori"	**1.480.000**

Exemplul 6. Aprovizionări cu mărfuri care se vând ulterior cu plata în rate.
Exemplu cifric: Se aprovizionează mărfuri de 4.000.000 lei, TVA 22%.

Preţul cu amănuntul:
- cost de achiziţie ..... 4.000.000 lei
- adaos comercial 30% ..... 1.200.000 lei
- preţ vânzare ..... 5.200.000 lei
- TVA colectată 22% ..... 1.144.000 lei

Total ..... 6.344.000 lei

Se vând mărfurile cu plata în rate:
- preţ cu amănuntul ..... 6.344.000 lei
- dobânda pentru 3 rate ..... 300.000 lei

Total ..... 6.644.000 lei
- avans la ridicarea mărfurilor ..... 1.000.000 lei

Rezolvare – Varianta I:

a) Înregistrări contabile la cumpărarea mafurilor:

%	=	**401** „Furnizori"	**4.880.000**
371 „Mărfuri"			4.000.000
4426 „TVA deductibilă"			880.000
371 „Mărfuri"	=	%	**2.344.000**
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	1.200.000
		4428 „TVA neexigibilă"	1.144.000

b) Înregistrări contabile în luna vânzării mărfurilor cu plata în rate:

● Obligaţia de plata (6.344.000 + 300.000 = 6.644.000)

411 „Clienţi"	=	%	**6.644.00**
		472 „Venituri înregistrate în avans" (5.200.000 + 300.000)	5.500.000
		4427 „TVA colectată"	180.328
		4428 „TVA neexigibilă" (1.144.000 – 180.328)	963.672

Scanned with OKEN Scanner

● Încasarea avansului calculat la ridicarea mărfurilor:

5311 „Casa în lei"	= **411** „Clienţi"	**1.000.000**

● Veniturile anticipate trecute asupra celor curente:

(1.000.000 – 180.328)

472 „Venituri înregistrate în avans"	= **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor"	**819.672**

● Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

%	= **371** „Mărfuri"	**6.344.000**
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"		4.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"		1.200.000
4428 „TVA neexigibilă"		1.144.000

● Cheltuielile anticipate trecute asupra celor curente reprezentând costul de achiziţie aferent avansului încasat $\left(819.672 - \frac{819.672 \times 30}{100 + 30}\right)$

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	= **471** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**630.517**

c) Înregistrări contabile în intervalul celor 3 rate de plată a mărfurilor:

● Încasarea celor trei rate (5.644.000 : 3 = 1.881.333):

5311 „Casa în lei"	= **411** „Clienţi"	**5.644.000**

● Veniturile anticipate trecute lunar asupra celor curente (4.380.328 din vânzări mărfuri + 300.000 dobânzi):

472 „Venituri înregistrate în avans"	= %	**4.680.328**
	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.380.328
	766 „Venituri din dobânzi"	300.000

Scanned with OKEN Scanner

● TVA neexigibilă devenită exigibilă pentru ratele încasate:
(5.644.000 – 300.000 = 5.344.000 x 18,033 %)

4428 „TVA neexigibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**963.672**

● Cheltuielile anticipate trecute asupra celor curente reprezentând costul de achiziţie aferent ratelor încasate:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**3.369.483**

NOTĂ: În această variantă cheltuielile şi veniturile privind vânzările cu plata în rate sunt alocate fiecărei luni ţinând seama de exigibilitatea încasării ratelor.

Varianta a II-a:

a) Înregistrări contabile la cumpărarea mărfurilor:

%	=	**401** „Furnizori"	**4.880.000**
371 „Mărfuri"			4.000.000
4426 „TVA deductibilă"			880.000
371 „Mărfuri"	=	%	**2.344.000**
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	1.200.000
		4428 „TVA neexigibilă"	1.144.000

b) Înregistrări contabile în luna când se vând mărfurile cu plata în rate:

● Obligaţia de plată a mărfurilor (5.200.000 + 1.144..000):

411 „Clienţi"	=	%	**6.344.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	5.200.000
		4428 „TVA neexigibilă"	1.144.000

● Dobânda datorată ce se va încasa ulterior la plata ratelor:

411 „Clienţi"	=	**472** „Venituri înregistrate în avans"	**300.000**

Scanned with OKEN Scanner

● Încasarea avansului calculat la ridicarea mărfurilor:

5311 „Casa în lei"	= **411** „Clienţi"	**1.000.000**

● Regularizarea TVA pentru avansul încasat (1.000.000 x 18,033%):

4428 „TVA neexigibilă"	= **4427** „TVA colectată"	**180.328**

● Descărcarea gestiunii pentru mărfurile ieşite:

%	= **371** „Mărfuri"	**6.344.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile"		4.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"		1.200.000
4428 „TVA neexigibilă"		1.144.000

c) Înregistrări contabile în intervalul celor 3 rate de plată a mărfurilor:

● Încasarea ratelor datorate:

5311 „Casa în lei"	= **411** „Clienţi"	**5.344.000**

● Încasarea dobânzilor la ratele datorate:

5311 „Casa în lei"	= **411** „Clienţi"	**300.000**

● Trecerea la venituri a dobânzilor:

472 „Venituri înregistrate în avans"	= **766** „Venituri din dobânzi"	**300.000**

● Regularizarea TVA (5.136.000 x 18,033 %):

4428 „TVA neexigibilă"	= **4427** „TVA colectată"	**963.672**

• Popescu M., Tudor Tiron A., Opinii privind contabilitatea mărfurilor vândute cu plata în rate, Revista „Finanţe, credit, contabilitate" nr. 6/1997.

Scanned with OKEN Scanner

Notă: În această variantă cheltuielile şi veniturile pentru mărfurile vândute cu plata în rate sunt alocate integral lunii în care s-a efectuat livrarea mărfurilor. Motivaţia variantei este aceea că la vânzarea mărfurilor cu plata în rate, acestea au fost predate cumpărătorului pe bază de factură. S-a realizat astfel transferul proprietăţii şi a riscurilor către cumpărător*.

În ambele variante, rezultatele financiare din vânzarea mărfurilor cu plata în rate după încasarea ratelor sunt aceleaşi.

Exemplul 7. Mărfuri returnate de clienţi.

a) Evaluate la cost de achiziţie nu au fost achitate de clienţi şi nu s-a achitat TVA colectat:

● Stornarea operaţiei de vânzare (în roşu):

411 „Clienţi“	=	%	în roşu
		707 „Venituri **din** vânzarea mărfurilor“	în roşu
		4427 „TVA colectată“	în roşu

● Stornarea în roşu a descărcării gestiunii de mărfuri:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	în roşu

b) Evaluate la cost de achiziţie au fost achitate de clienţi, dar nu s-a achitat TVA colectată:

411 „Clienţi“	=	%	în roşu
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	în roşu
		4427 „TVA colectată“	în roşu
607 „Cheltuieli privind mărfurile	=	**371** „Mărfuri“	în roşu

● Se restituie clienţilor sumele încasate anterior cu care s-a creditat **contul 411 „Clienţi“**:

411 „Clienţi“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	în negru

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 8. Mărfuri primite şi vândute în consignaţie.

a) Mărfuri primite de la populaţie
- Preţ de evaluare ..... 500.000 lei
- Comision 15% ..... 75.000 lei
- TVA aferentă comisionului (75.000 x 22%) ..... 16.500 lei
- Preţ de vânzare cu amănuntul ..... 591.500 lei

● Primirea mărfurilor în custodie:

Debit „Valori materiale primite în păstrare sau custodie“ **8033** **500.000**

● Vânzarea mărfurilor din custodie:

5311 „Casa în lei“	=	%	**591.500**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	575.000
		4437 „TVA colectată“	16.500

● Ieşirea mărfii, prin vânzare, din custodie:

Credit „Valori materiale primite în păstrare sau custodie“ **8033** **500.000**

● Intrarea scriptică în patrimoniu a mărfurilor vândute în consignaţie:

371 „Mărfuri“	=	%	**591.500**
		462 „Creditori diverşi“	500.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	75.000
		4428 :TVA neexigibilă“	16.500

● Descărcarea gestiunii mărfurilor:

%	=	**371** „Mărfuri“	**591.500**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			500.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			75.000
4428 „TVA neexigibilă“			16.500

● Achitarea sumelor datorate deponentului:

462 „Creditori diverşi“ = **5311** „Casa în lei“ **500.000**

Scanned with OKEN Scanner

b) Mărfuri primite de la un agent economic:

- Preţ de evaluare ..... 500.000 lei
- Comision 15% ..... 75.000 lei
- TVA colectată (500.000 + 75.000) x 22% ..... 126.500 lei
- Preţ de vânzare cu amănuntul ..... 701.500 lei
- TVA deductibilă (500.000 x 22%) ..... 110.000 lei

● Primirea mărfii în cosignaţie:

Debit 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" **500.000**

● Vânzarea mărfurilor din custodie:

5311 „Casa în lei	=	%	**701.500**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	575.000
		4427 „TVA colectată"	126.500

● Primirea facturii de la agentul economic, întocmită după vânzarea mărfurilor:

371 „Mărfuri"	=	%	**701.500**
		401 „Furnizori"	500.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	75.000
		4428 „TVA neexigibilă"	126.500

● TVA deductibilă, înscrisă în factura furnizorului:

4426 „TVA deductibilă"	=	**401** „Furnizori"	**110.000**

● Ieşirea mărfii în custodie, prin vânzare:

Credit „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" **8033** **500.000**

● Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

%	=	**371** „Mărfuri"	**701.500**
607 „Cheltuieli privind mărfurile"			500.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"			75.000
4428 „TVA neexigibilă"			126.500

Scanned with OKEN Scanner

● Plata deponentului mărfii:

401 „Furnizori“	=	**5311** „Casa în lei“	**610.000**

Exemplul 9. Produse de cofetărie preparate în laboratul propriu şi vândute prin unitatea proprie:

1. Cost de producţie ..... 10.000.000 lei
2. Preţ de livrare către unitatea proprie ..... 11.000.000 lei
3. Adaosul unităţii de cofetărie (11.000.000 x 25%) ..... 2.750.000 lei
4. TVA colectată (11.000.000 + 2.750.000) x 22% ..... 3.025.000 lei
5. Preţ de alimentaţie publică (2 + 3 + 4) ..... 16.775.000 lei

● Obţinerea produselor de cofetărie:

345 „Produse finite“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**10.000.000**

● Trecerea produselor finite la unitatea de vânzare cu amănuntul:

371 „Mărfuri“	=	%	**16.775.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	11.000.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	2.750.000
		4428 „TVA neexigibilă“	3.025.000

● TVA aferentă produselor finite trecute la mărfuri (înregistrare contabilă facultativă) *11.000.000 x 22%):

4426 „TVA deductibilă“	=	**4427** „TVA colectată“	**2.420.000**

● Descărcarea gestiunii de produse finite:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“	**10.000.000**

● Încasarea în numerar a mărfurilor vândute prin unitatea de cofetărie:

5311 „Casa în lei“	=	%	**16.775.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	13.750.000
		4427 „TVA colectată“	3.025.000

Scanned with OKEN Scanner

- Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute prin unitatea de cofetărie:

%	=	**371** „Mărfuri“	**16.775.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			11.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			2.750.000
4428 „TVA neexigibilă“			3.025.000

Exemplul 10. Cazuri particulare de intrare a mărfurilor în patrimoniu:

① **Intrare de mărfuri prin aport în natură**:

Conturile utilizate:

- 371 „Mărfuri“;
- 456 „Deconturi cu asociaţii privind capitalul“;
- 108 „Contul întreprinzătorului individual“.

Exemplu:

Intrare de mărfuri prin aport în natură la capitalul unei societăţi pe acţiuni în valoare de 1.200.000 lei:

371 „Mărfuri“	=	**456** „Decontări cu acţionarii privind capitalul“	**1.200.000**

② **În situaţia în care unitatea patrimonială vinde materii prime**, materiale consumabile, obiecte de inventar *fără prelucrare*, acestea *vor fi transferate* la mărfuri şi apoi vândute ca atare. Documentul utilizat este „Bon de predare, transfer, restituire“.

O societate comercială vinde fără prelucrare:

- materii prime 5.000.000 lei
- materiale consumabile 4.000.000 lei
- obiecte de inventar 6.000.000 lei

Înregistrarea contabilă este următoarea:

371 „Mărfuri“	=	%	**15.000.000**
		300 „Materii prime“	5.000.000
		301 „Materiale consumabile“	4.000.000
		321 „Obiecte de inventar“	6.000.000

Scanned with OKEN Scanner

③ Donaţii de mărfuri

O societate comercială primeşte o donaţie de mărfuri în valoare de 1.000.000 lei. Înregistrarea contabilă este următoarea:

371 „Mărfuri"	=	**7718** „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"	**1.000.000**

④ Achiziţionarea de mărfuri din avansuri de trezorerie:

Un angajat al unei societăţi comerciale achiziţionează, din avansul de trezorerie primit, mărfuri în valoare de 3.000.000 lei:

371 „Mărfuri"	=	**542** „Avansuri de trezorerie"	**3.000.000**

⑤ Plusuri constatate la inventar:

Presupunând că la inventar se constată plusuri de mărfuri în valoare de 10.000.000 lei, pe baza „Procesului verbal de inventariere" acestea se vor înregistra astfel:

371 „Mărfuri"	=	**607** „Cheltuieli privind mărfurile"	**10.000.000**

Înregistrarea se poate face şi în roşu, neafectându-se rulajul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile":

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"	**3.000.000**

⑥ Plusuri din diferenţe constatate la recepţie:

La primirea mărfurilor aprovizionate de la furnizor, comisia de recepţie verifică din punct de vedere cantitativ şi calitativ mărfurile şi ambalajele, respectând concordanţa acestora cu datele înscrise în documentele de vânzare şi cu prevederile din contracte. Diferenţele constatate la marfa recepţionată se înscriu în „Nota de recepţie şi constatare de diferenţe".

După natura lor, diferenţele pot fi:

- ❒ cantitativ valorice (când cantitatea efectiv recepţionată nu corespunde cantităţii din factură) şi care pot fi plusuri cantitativ valorice şi minusuri cantitativ valorice;

Scanned with OKEN Scanner

- ❒ calitativ valorice (când calitatea mărfurilor primite nu corespunde celei contractate);
- ❒ valorice (când datele cantitative corespund, datorită unor preţuri eronate sau a unor erori de calcul, valoarea nu este corectă).

După modul de soluţionare, plusurile cantitativ valorice pot fi:

- ● acceptate în gestiune dacă marfa se încadrează în prevederile contractuale, şi
- ● neacceptate în gestiune dacă nu s-au respectat prevederile contractale.

Plusul acceptat se înregistrează ca o intrare de marfă – la cost de aprovizionare sau preţ de vânzare – în funcţie de metoda practicată. Obligaţia de plată se reflectă cu ajutorul contului 408 „Furnizori facturi nesosite", iar TVA aferentă este neexigibilă. La primirea facturii se face transferul obligaţiei în contul 401 „Furnizori", iar TVA neexigibilă devine deductibilă:

%	=	**408** „Furnizori facturi nesosite"	**2.440.000**
371 „Mărfuri"			2.000.000
4428 „TVA neexigibilă"			440.000

La primirea facturii:

408 „Furnizori facturi nesosite"	=	**401** „Furnizori"	**2.440.000**

Înregistrarea TVA deductibilă

4426 „TVA deductibilă"	=	**4428** „TVA neexigibilă"	**440.000**

Plusul neacceptat se preia în custodie, întocmindu-se un „Proces verbal de preluare a mărfurilor în custodie". În contabilitate se debitează contul 8033 „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie". Ulterior, aceste mărfuri se restituie furnizorului, întocmindu-se „Aviz de însoţire a mărfii" în care se specifică „Plus de marfă restituită" şi se creditează contul 8033.

În cazul **diferenţelor calitativ valorice** marfa poate fi acceptată cu sau fără bonificaţie sau luată în custodie şi restituită ulterior.

Diferenţele valorice în plus se reflectă în contul 408 „Furnizor facturi nesosite" până la primirea facturii suplimentare.

(7) Transfer de mărfuri

Transferurile de mărfuri sunt operaţii de trecere a mărfurilor de la o gestiune la alta a unităţilor operative din cadrul aceleiaşi întreprinderi.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste unităţi operative nu au personalitate juridică şi deci nici contabilitate proprie. Ele pot fi diferite sau de acelaşi tip, în ambele cazuri evidenţa contabilă a mărfurilor ţinându-se cu ajutorul aceluiaşi cont sintetic 371 „Mărfuri".

Transferurile au loc pe baza „Notei de predare, transfer, restituire" întocmită de compartimentul comercial în patru exemplare.

Dacă evaluarea mărfurilor se face la acelaşi tip de preţ la ambele gestiuni (şi acesta este costul de aprovizionare), sunt suficiente înregistrările în contabilitatea analitică – contul de marfă, pe principiul debitului în roşu la gestiunea predatoare şi în negru la gestiunea primitoare pentru a nu denatura rulajul contului sintetic şi pentru a păstra corelaţiile între conturile analitice şi cele sintetice.

Dacă evaluarea mărfii se face la preţ de vânzare şi cele două unităţi practică preţuri de vânzare diferite (de exemplu un restaurant de categoria I şi un bufet de categoria a II-a sau invers), înregistrările din contabilitatea analitică sunt identice cu cele menţionate anterior, dar trebuie completate cu înregistrarea diferenţei dintre cele două preţuri în contabilitatea sintetică:

371 „Mărfuri"	=	**378** „Diferenţe de preţ la mărfuri"	Diferenţa dintre cele două preţuri

⑧ **Mărfuri date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi:**

Pentru costul de achiziţie se va face înregistrarea:

371 „Mărfuri"	=	**357** „Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi"	**10.000.000**

Pentru prelucrare, costul manoperei se va înregistra astfel:

%	=	**401** „Furnizori"	**2.440.000**
371 „Mărfuri"			2.000.000
4428 „TVA neexigibilă"			440.000

Pentru recondiţionare, constul manoperei se va înregistra astfel:

%	=	**401** „Furnizori"	**1.220.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile"			1.000.000
4426 „TVA deductibilă"			220.000

Scanned with OKEN Scanner

⑨ Mărfuri cumpărate şi lăsate în custodie furnizorului:

Din lipsa spaţiilor de depozitare proprii sau a mijloacelor de transport, mărfurile achiziţionate şi achitate furnizorului rămân în păstrarea acestuia.

În contabilitate, pe baza facturii, se înregistrează intrarea mărfurilor şi eventual a ambalajelor şi achitarea contravalorii lor. Când se primesc efectiv mărfurile în unităţile operative ale intreprinderii, pe baza avizelor de însoţire a mărfurilor se face o înregistrare de transfer din contul 357 „Mărfuri în custodie la terţi" în contul 371 „Mărfuri".

Plusurile cantitativ valorice care pot să apară la sosirea mărfii se înregistrează ca o intrare de marfă folosind conturile 408 „Furnizori facturi nesosite" şi 4428 „TVA neexigibilă", iar mărfurile neacceptate se preiau în custodie.

Presupunând că se înregistrează o factură pentru mărfuri şi ambalaje recepţionate şi achitate, dar lăsate în custodia furnizorului, care cuprinde:

Marfa „A" – cost de achiziţie	1.000u x 6.000 lei/u =	6.000.000 lei
TVA 22%		1.320.000 lei
Total marfa A		7.320.000 lei
Marfa „B" – cost de achiziţie	500u x 2.000 lei/u =	1.000.000 lei
TVA 22%		220.000 lei
Total marfa B		1.220.000 lei
Total mărfuri		8.540.000 lei
Total TVA aferent mărfurilor		1.540.000 lei
Cutii		30.000 lei
TVA 22%		6.600 lei
Cheltuieli pe perioada păstrării mărfii		40.000 lei
TVA aferent acestor cheltuieli 22%		8.800 lei
Total general		8.625.400 lei

Înregistrările contabile sunt următoarele:

%			
	=	**401** „Furnizori"	**8.625.400**
357 „Mărfuri în custodie la terţi"			7.040.000
358 „Ambalaje aflate la terţi"			30.000
4426 „TVA deductibilă"			1.555.400

⑩ Mărfuri primite spre vânzare în consignaţie:

Comerţul de consignaţie este o formă a comerţului ce asigură vânzarea unor mărfuri aparţinând unor persoane fizice sau juridice.

În acest caz se operează cu două categorii de preţuri:

1) preţul de evaluare ce poate fi stabilit fie în cadrul birourilor de primire, fie de proprietarii mărfurilor, fie prin negociere. Nivelul acestui preţ este corelat cu preţurile

Scanned with OKEN Scanner

mărfurilor similare şi cu eventuala rezervă a mărfurilor. Acest preţ de evaluare este preţul deponenţilor putând fi diminuat cu reţinerile datorate păstrării mărfurilor peste termenul normal stabilit, sau cu reducerile acceptate de deponent în cazul nevânzării acestora.

2) preţul de vânzare care se compune din:

- ⇨ preţul de evaluare
- ⇨ comisionul consignaţiei care este un procent aplicat la preţul de evaluare;
- ⇨ TVA (dacă unitatea este plătitoare de TVA) la comision.

Comisionul consignaţiei asigură unităţii, după acoperirea propriilor cheltuieli, un profit.

De asemenea prin comerţul de consignaţie se pot vinde de către producători sau comercianţi mărfuri. Participanţii la operaţiile de consignaţie sunt, în acest caz, consignatorii (deponenţii) şi consignatarii (comisionarii).

Preţurile aplicate în acest caz sunt:

- ⇨ costul de achiziţie al mărfii la consignator;
- ⇨ preţul de vânzare care poate fi fixat de consignator sau de consignatar.

Comisionul consignatarului se poate aplica fie asupra preţului de cumpărare, fie asupra preţului stabilit de consignatar ca preţ de vânzare pentru mărfurile proprii (preţul pretins de consignator).

Documentele pentru evidenţa intrărilor de mărfrui sunt:

- ❒ Bon de primire a mărfurilor în consignaţie;
- ❒ Avizul de însoţire a mărfii;
- ❒ Centralizatorul intrărilor.

Baza impozabilă pentru calcularea TVA este următoarea:

- ● pentru vânzări de bunuri primite de la persoane fizice:

Baza impozabilă = comision aplicat asupra vânzărilor de bunuri

- ● pentru vânzări de bunuri primite de la agenţii economici

Baza impozabilă = Valoarea mărfii din factura agentului economic + Comisionul practicat de consignaţie

Mărfurile primite în consignaţie vor fi înregistrate într-un cont din clasa a 8-a, şi anume contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie". Acest cont funcţionează în partidă simplă.

Înregistrarea lor ca mărfuri se va face după vânzarea lor, concomitent făcându-se şi destocarea lor.

Exemplu:

Se primesc în consignaţie mărfuri de la o persoană fizică în valoare de 1.000.000 lei, comision 30%.

Scanned with OKEN Scanner

Primirea mărfurilor în consignaţie se înregistrează astfel:

Debit 8033	=	„Valori materiale primite în păstrare sau custodie“	1.000.000

(11) Desfacerea produselor finite prin magazinele proprii de desfacere cu amănuntul:

În acest caz se va face transferul produselor finite la mărfuri şi apoi vor fi vândute ca atare.

Exemplu: Societatea comercială „ALFA“ obţine în cursul lunii produse finite, preţul prestabilit este de 10.000.000 lei. În cadrul perioadei de gestiune aceste produse vor fi vândute prin magazinele proprii de desfacere care practică un adaos comercial de 30%. La sfârşitul perioadei de gestiune costul efectiv al produselor finite obţinute este de 9.000.000 lei, înregistrându-se diferenţa de preţ corespunzătoare. La magazinele proprii vor fi livrate şi materiale pentru ambalat (hârtie, pungi) în vederea vânzării mărfurilor în valoare de 400.000.

(1) Obţinerea produselor finite:

345 „Produse finite“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**10.000.000**

(2) Predarea produselor finite obţinute la magazinele proprii de desfacere:

371 „Mărfuri“	=	%	**15.860.000**
		345 „Produse finite“	10.000.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“	3.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	2.860.000

(3) Înregistrarea diferenţei dintre costul efectiv al produselor finite obţinute şi preţul de înregistrare:

348 „Diferenţe de preţ la produse“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**1.000.000**

(4) Repartizarea diferenţelor aferente produselor finite trecute în magazinele proprii:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**348** „Diferenţe de preţ la produse“	**1.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

⑤ Distribuirea către magazinele proprii a materialelor pentru ambalat:

371 „Mărfuri“	=	**3013** „Materiale pentru ambalat“	**400.000**

Un caz special îl constituie *cheltuielile de transport-aprovizionare* în unităţile de desfacere cu ridicata şi cu amănuntul (facturate de furnizor):

%	=	**401** „Furnizori“	**122.000**
371 „Mărfuri“ – analitic special		Sau **531** „Casa“	100.000
4426 „TVA deductibilă“			22.000

La descărcarea gestiunilor de mărfuri se vor repartiza cheltuielile aferente mărfurilor vândute asupra ct 607 „Cheltuieli privind mărfurile“ proporţional cu valoarea mărfurilor vândute, pe baza unui coeficient calculat în acest scop. Înregistrarea contabilă va fi:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri analitic special“	**25.000**

Cheltuielile de transport extern cu facturi nesosite la importul de mărfuri se vor înregistra după cum urmează:

371 „Mărfuri analitic special“	=	**408** „Furnizori facturi nesosite“	**300.000**

Taxa vamală şi comisionul vamal la importul de mărfuri şi accizele se vor înregistra astfel:

371 „Mărfuri analitic special“	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	**150.000**

Exemplul 11. Cazuri particulare cu privire la ieşirea mărfurilor din patrimoniu:

① ieşirea mărfurilor prin **vânzare**:

ⓐ la o societate en-gros, la preţ de achiziţie:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**10.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

ⓑla o societate cu amănuntul, la preţ cu amănuntul:

Preţ de achiziţie	10.000.000
Adaos comercial	3.000.000
TVA neexigibilă	2.860.000
Preţ cu amănuntul	**15.860.000**

x

%	=	**371** „Mărfuri“	**15.860.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			10.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			3.000.000
4428 „TVA neexigibilă“			2.860.000

x

②**Donaţii** cu titlu gratuit:

❒ trecerea pe cheltuieli:

x

6712 „Donaţii şi subvenţii acordate“	=	**371** „Mărfuri“	**200.000**

x

❒ TVA aferentă:

x

635 „Cheltuieli cu alte impozite şi vărsăminte asimilate“	=	**4427** „TVA colectată“	**44.000**

x

③**Minus la inventar** în cadrul normelor legale de scăzământ (perisabilităţi):

x

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**100.000**

x

④**Minusuri imputate** personalului:

❒ Scoaterea din gestiune:

x

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**200.000**

x

❒ Imputarea:

x

428 „Alte datorii şi creanţe în“ legătură cu personalul	=	%	**244.000**
		758 „Alte venituri din exploatare“	200.000
		4427 „TVA colectată“	44.000

x

Scanned with OKEN Scanner

⑤Ieşiri de mărfuri ca urmare a unor **calamităţi naturale**:

6718 „Alte cheltuieli excepţionale" privind operaţiilede gestiune"	=	**371** „Mărfuri"	**1.000.000**

⑥Lipsuri de mărfuri în curs de clarificare:

473 „Decontări din operaţii în" curs de clarificare"	=	**371** „Mărfuri"	**500.000**

⑦Stornarea privind returnarea de mărfuri către furnizor total/parţial:

401 „Furnizori"	=	%	**1.220.000**
		371 „Mărfuri"	1.000.000
		4426 „TVA deductibilă"	220.000

⑧Reduceri comerciale acordate de furnizor ulterior facturării:

401 „Furnizori"	=	%	**610.000**
		371 „Mărfuri"	500.000
		4426 „TVA deductibilă"	110.000

4.15. CONTABILITATEA AMBALAJELOR

4.15.1 Noţiunea şi clasificarea ambalajelor

În procesul de aprovizionare şi cel de livrare, pentru protecţie, mărfurile trebuie să fie ambalate. Pe lângă scopul principal de a proteja bunurile şi de a înlesni operaţiunile de manipulare şi transport, ambalajele îndeplinesc şi o altă funcţie importantă – aceea de prezentare estetică a mărfurilor în vederea comercializării. Deci, ambalajele sunt *mijloacele materiale* folosite în scopul protecţiei produselor împotriva acţiunii agenţilor naturali, pentru evitarea deteriorării şi a conservării pe timpul transportului, a manipulării, depozitării, precum şi menţinerii proprietăţilor în vederea utilizării lor.

Ambalajele se pot *clasifica* după mai multe criterii.

Scanned with OKEN Scanner

a) În funcţie de *scopul* pe care-l îndeplinesc:

– *ambalajele de transport*, care asigură protecţia produselor pe durata transportului, depozitării şi manipulării;

– *ambalajele de livrare* utilizate pentru prezentarea şi comercializarea produselor şi mărfurilor.

b) După *natură şi modul de circulaţie:*

– ambalaje de transport de natura *mijloacelor fixe* (tuburi de oxigen, hidrogen, butoaie de bere etc.), a căror gestionare şi evidenţă se conduce după normele care reglementează circulaţia imobilizărilor corporale;

– ambalaje de transport de natura *mijloacelor fixe* (lăzi metalice, lăzi de material plastic etc.), care au acelaşi regim ca şi obiectele de inventar;

– *ambalaje de circulaţie* (sticle, borcane, cutii, lăzi, palete etc.), care se livrează clientului o dată cu marfa şi care nu se pot încadra în primele două categorii;

– *ambalaje de prezentare* (preambalare), care servesc la conservarea şi prezentarea estetică şi atractivă a unor mărfuri, precum şi la dezvoltarea comerţului prin autoservire;

– *materiale auxiliare pentru ambalare*, cum ar fi: talajul industrial, paiele, hârtia, cartonul, sfoara etc., a căror valoare de regulă se cuprinde în cheltuielile de exploatare ale întreprinderii furnizoare.

c) După *modul cum participă la circuitul economic* se disting următoarele categorii*:

1. **ambalaje recuperabile vândute** clientului odată cu marfa (hârtie de ambalat, sticle de material plastic, lădiţe pentru marmeladă etc.); valoarea lor este inclusă în preţul mărfurilor vândute şi se pot valorifica după golire sau nu;

2. **ambalaje recuperabile** sunt ambalajele susceptibile de a fi conservate provizoriu de terţi şi pentru care vânzătorul s-a angajat să le preia în anumite condiţii (sticle, borcane, navete de plastic etc.);

3. **ambalaje mixte** sunt ambalajele care în anumite condiţii pot fi considerate ca pierdute (nerecuperabile) iar în altele ca fiind recuperabile.

d) După *modul de valorificare şi gradul de lichiditate a ambalajelor*, se disting:

a) imobilizări necorporale constând în cheltuieli de cercetare efectuate în vederea confecţionării unor tipuri de ambalaje;

* În literatura de specialitate franceză, ambalajele sunt cuprinse în două mari categorii: amabalaje pierdute (saci hârtie, cutii conserve), a căror valoare este inclusă în preţul de vânzare al mărfurilor; ambalaje recuperabile, din care ambalaje identificabile, care sunt considerate imobilizări, şi ambalaje neidentificabile, încadrate în structura stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

b) ambalaje de natura mijloacelor fixe propriu-zise. ele servesc pentru păstrarea şi mişcarea internă a mărfurilor. Foarte rar pot însoţi mărfurile în circulaţia lor între vânzător şi cumpărător. Reflectarea lor în contabilitate se face cu ajutorul contului 212 „Mijloace fixe";

c) ambalaje de natura mijloacelor circulante".

În această categorie se includ:

- ambalajele de natura obiectelor de inventar, dar folosite numai în interiorul unităţii patrimoniale şi care sunt contabilizate în categoria obiectelor de inventar;
- ambalaje de transport sau circulaţie ce însoţesc mărfurile în procesul circulaţiei lor, recuperându-se la sfârşitul fiecărui circuit în vederea refolosirii lor;
- materiale de ambalat.

Existenţa şi mişcarea acestor materiale în gestiunea depozitelor se contabilizează cu ajutorul contului 301 „Materiale consumabile".

Pentru reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto se folosesc conturile 371 „Mărfuri" şi eventual 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" pentru înregistrarea diferenţelor de preţ dintre costul de aprovizionare al materialelor şi preţul la care se vinde materialul cântărit odată cu marfa.

Reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata şi a celor folosite în scopuri gospodăreşti se face cu ajutorul contului 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile".

Ambalajele şi materialele de ambalat produse în unitatea patrimonială spre a fi vândute ca atare sunt considerate produse finite.

Evidenţa existenţei şi mişcării ambalajelor goale şi a celor cu marfa, neincluse în preţul mărfurilor se ţine cu ajutorul contului 381 „Ambalaje".

La intrarea în patrimoniu, ambalajele se evaluează şi înregistrează în contabilitate la preţul de cumpărare.

La ieşirea din patrimoniu:

1. a ambalajelor către alte întreprinderi, evaluarea se face prin aplicarea fie a metodei „Preţului mediu global", fie a procedeelor FIFO sau LIFO;

2 a ambalajelor de sticlă vândute către consumatorii individuali cu marfa sau goale, evaluarea se face la preţ de vânzare stabilit în funcţie de condiţiile pieţei şi format din preţul mediu de achiziţie plus marja comercială;

3. a ambalajelor goale către furnizorii de la care au provenit, evaluarea se face la costul mediu de achiziţie; concomitent se poate acorda o bonificaţie;

4. evaluarea ambalajelor cu sau fără marfă se mai poate face şi la costul standard, pe baza preţurilor medii ale lor, evidenţiind distinct diferenţele de preţ.

Scanned with OKEN Scanner

4.14.2 Organizarea contabilităţii ambalajelor

Organizarea contabilităţii ambalajelor trebuie astfel făcută încât să asigure o circulaţie şi o valorificare completă a acestor mijloace. Deoarece ambalajele intervin atât în sfera *aprovizionării,* cât şi în cea a *vânzării,* documentele primare, evidenţa operativă şi cea contabilă trebuie să cuprindă cele două sectoare.

Documentele primare sunt, în general, aceleaşi care se folosesc în circuitul stocurilor materiale (aviz de însoţire, nota de intrare-recepţie, proces-verbal de recepţie pentru diferenţe, bon de transfer, factura).

Evidenţa operativă se organizează atât la nivelul *serviciilor de aprovizionare,* cât şi a celor de *vânzare* pe baza fişelor nominale pe furnizori, respectiv beneficiari, precum şi la depozite.

La depozite, evidenţa ambalajelor se organizează pe *fişe de magazie,* cantitativ şi pe feluri de ambalaje.

Contabilitatea sintetică a ambalajelor se realizează folosind conturile în funcţie de *natura ambalajelor,* caracteristicile duratei de folosinţă şi a modului de circulaţie. Astfel, ambalajele de natura mijloacelor fixe sunt evidenţiate cu ajutorul **contului 212 „Mijloace fixe"**. Ambalajele executate în secţiile proprii de producţie sunt asimilate produselor şi se evidenţiază cu ajutorul **contului 345 „Produse finite".**

Ambalajele nerestituibile, care sunt achiziţionate în scopul ambalării produselor şi revânzării împreună cu acestea, sunt asimilate mărfurilor şi înregistrate prin **contul 371 „Mărfuri"**.

La materialele folosite pentru ambalat, precum şi la ambalajele care intră în preţul mărfii, contabilitatea se realizează cu ajutorul **contului 3018 „Materiale pentru ambalat"** care este sintetic de gradul II al **contului 301 „Materiale consumabile"**.

Ambalajele destinate protecţiei şi transportului produselor finite şi al mărfurilor care circulă pe principiul restituirii (recuperabile) sunt evidenţiate cu ajutorul **contului 381 „Ambalaje"**. Este cont *de activ.*

În debit evidenţiază valoarea la preţ de intrare a ambalajelor intrate: cele achiziţionate de la terţi prin creditul **contului 401 „Furnizori"**; aduse ca aport de către acţionari sau asociaţi la capital prin **contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**; readuse din reparaţii sau din custodie de la terţi în corespondenţă cu **contul 358 „Ambalaje aflate la terţi"**; primite cu titlu gratuit în corespondenţă cu **contul 771 „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"**.

În credit înregistrează valoarea ambalajelor ieşite din gestiunea unităţii astfel: vândute ca atare, fără a fi transformate prin debitul **contului 371 „Mărfuri"**; incluse în cheltuielile exerciţiului, precum şi lipsurile neimputabile prin debitul **contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele"**.

***Soldul debitor* al contului reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor existente în stoc.**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 381 „Ambalaje“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **381 „Ambalaje“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea ambalajelor reprezentând aportul în natură al întreprinzătorului individual	108	– Valoarea ambalajelor ieşite din gestiune prin retragerea aportului în natură al întreprinzătorului individual	108
– Valoarea ambalajelor aduse de la terţi	358, 401	– Valoarea ambalajelor ieşite din gestiune, cumpărate	358
– Valoarea ambalajelor nerestituite furnizorilor, în situaţia în care acestea circulă pe principiul restituirii	409	– Valoarea ambalajelor ieşite din gestiune, cumpărate	608
– Valoarea ambalajelor aduse ca aport în natură la capitalul social de acţionari sau asociaţi	456	– Valoarea ambalajelor constatate plusuri de inventar în depozite (înregistrate în roşu)	608
– Valoarea ambalajelor procurate din avansuri de trezorerie	542	– Valoarea ambalajelor constatate lipsă la inventar	608
– Valoarea ambalajelor la preţ de înregistrare, realizate din producţie proprie	711	– Valoarea ambalajelor distruse ca urmare a calamităţilor	6718
– Valoarea ambalajelor primite cu titlu gratuit	7718	-Valoarea ambalajelor provenite din producţie proprie, ieşite din gestiune prin vânzare	711

Întrucât evidenţa existenţei şi mişcării ambalajelor în **contul 381 „Ambalaje“** se face la preţ de înregistrare, pentru a urmări şi cunoaşte diferenţele între preţul de înregistrare prestabilit şi costul de achiziţie al ambalajelor intrate în patrimoniu se operează cu **contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje“**, cont de *activ, rectificativ* al valorii de înregistrare a ambalajelor. *Se debitează* cu diferenţele între preţul de cumpărare mai mare şi preţul de înregistrare al ambalajelor în corespondenţă cu **contul 401 „Furnizori“**: pentru cele achiziţionate; cu diferenţele între preţul de cumpărare mai mic şi preţul de înregistrare al ambalajelor achiziţionate, în roşu – prin creditul **contului 401 „Furnizori“**; cu cheltuielile de transport, manipulare, comisioane, taxe nedeductibile, taxe vamale cuprinse în factura furnizorului (401) sau achitate direct unităţilor prestatoare (5121, 5311).

Se creditează cu diferenţele între preţul de cumpărare mai mic şi preţul de înregistrare al ambalajelor achiziţionate în corespondenţă cu debitul **contului 381 „Ambalaje“**: (când acestea nu sunt înregistrate prin formulă contabilă în roşu, 388 = 401); cu diferenţele aferente ambalajelor vândute ca atare prin debitul **contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“**, precum şi cu diferenţele de preţ pentru ambalajele date în consum prin creditul **contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele“**.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor **exprimă diferenţele de preţ aferente ambalajelor existente în stoc.**

Operaţiile privitoare la **contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
Înregistrări în roşu pentru diferenţele favorabile Înregistrări în negru pentru diferenţele nefavorabile			
– Diferenţe de preţ aferente ambalajelor intrate în gestiune de la furnizori	**401**	– Diferenţe de preţ aferente ambalajelor ieşite din gestiune	**608**
– Diferenţe de preţ aferente ambalajelor procurate din avansuri de trezorerie	**542**		

Prin urmare, ambalajele de transport care au un regim de evidenţă deosebit în funcţie de modul lor de circulaţie se împart în două categorii şi se individualizează astfel:

a) ambalaje de transport care circulă după principiul vânzării-cumpărării;

b) ambalaje de transport care circulă pe principiul restituirii.

a) Ambalajele de transport care circulă după principiul vânzării-cumpărării:

– provin prin cumpărări de la furnizori sau din producţie proprie;

– se facturează clienţilor separat de mărfuri;

– se recuperează de la clienţi la preţurile stabilite între părţi;

– pot fi evaluate la cost de achiziţie sau cost de producţie, care devin preţuri de înregistrare ce fac obiectul **contului 381 „Ambalaje"**;

– mai pot fi evaluate la preţ standard ce face obiectul înregistrării lor la **contul 381 „Ambalaje"**, iar diferenţele până la costul efectiv se înregistrează la **contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"**;

– ca metodă de organizare a contabilităţii sintetice se recomandă utilizarea inventarului permanent.

b) Ambalajele de transport care circulă pe principiul restituirii:

– se cuprind în facturile furnizorile în mod distinct dar nu se decontează;

– la furnizori se consideră că ele circulă în regim de consignaţie şi fac obiectul **contului 419 „Clienţi-creditori"**;

– la clienţi se consideră, de asemenea, că circulă în regim de consignaţie şi fac obiectul **contului 409 „Furnizori-debitori"**.

Scanned with OKEN Scanner

4.15.3. Contabilitatea principalelor operaţii privind ambalajele

A. Ambalajele a căror valoare este cuprinsă în preţul mărfurilor sau al produselor livrate (nerecuperabile)

Exemplul 1:

① Se recepţionează cutii metalice pentru conserve şi butelii din material plastic provenite de la furnizor cu factură în valoare de 50.000.000 lei + TVA 22%:

%	= **401** „Furnizori"	**61.000.000**
381 „Ambalaje"		50.000.000
4426 „TVA deductibilă"		11.000.000

② Cheltuieli de transport şi manipulare aferente ambalajelor achiziţionate, conform facturii întreprinderii de transport prestatoare, sunt de 5.000.000 lei + TVA 22%:

%	= **401** „Furnizori"	**6.100.000**
388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"		5.000.000
4426 „TVA deductibilă"		1.100.000

③ Se dau în consum cutii de conserve şi butelii din plastic pentru conservarea şi îmbutelierea produselor în valoare de 30.000.000 lei:

608 „Cheltuieli privind ambalaje"	= **381** „Ambalaje"	**30.000.000**

④ Repartizarea diferenţelor de preţ pentru ambalaje consumate în procesul de fabricaţie:

608 „Cheltuieli privind ambalajele"	= **388** „Diferenţe de preţ la ambalaje"	**30.000.000**

Exemplul 2:

Preţul de vânzare al produselor finite se stabileşte în condiţia **„inclusiv ambalajul"**.

Ambalaje cumpărate de la terţi spre a fi folosite în procesul de producţie:

- cost de achiziţie ..... 10.000.000 lei
- preţ standard ..... 12.000.000 lei
- TVA inclusă în factura furnizorului ..... 2.200.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

① Recepţia ambalajelor cumpărate:

	%	= **401** „Furnizori“	**12.200.000**
381 „Ambalaje“			12.000.000
388 „Diferenţe de preţ la ambalaje“			2.000.000
4426 „TVA deductibilă“			2.200.000

② Darea în consumul productiv a ambalajelor achiziţionate:

608 „Cheltuieli privind ambalajele“	=	%	**10.000.000**
		381 „Ambalaje“	12.000.000
		388 „Diferenţe de preţ la ambalaje“	2.000.000

Exemplul 3:

Ambalaje cumpărate de la terţi şi ulterior vândute, odată cu bunurile livrate:

- cost de achiziţie ..... 20.000.000 lei
- TVA deductibilă ..... 4.400.000 lei
- preţ de livrare ..... 22.000.000 lei
- TVA colectată ..... 4.840.000 lei

① Recepţia ambalajelor cumpărate:

	%	= **401** „Furnizori“	**24.400.000**
381“ Ambalaje“			20.000.000
4426 „TVA deductibilă“			4.400.000

② Vânzarea ambalajelor împreună cu bunurile livrate:

411 „Clienţi“	=	%	**26.840.000**
		708 „Venituri din activităţi diverse“	22.000.000
		4427 „TVA colectată“	4.840.000

③ Descărcarea gestiunii cu ambalajele vândute:

608 „Cheltuieli privind ambalajele“	=	**381** „Ambalaje“	**20.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 4:

Ambalajele provenite din producţia proprie care se vând, ulterior, ca mărfuri:
- cost de producţie ..... 40.000.000 lei
- preţ de livrare ..... 42.000.000 lei
- preţ de vânzare la cumpărători ..... 50.000.000 lei

① Ambalajele provenite din producţie proprie:

381 „Ambalaje“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**40.000.000**

② Trecerea lor în categoria mărfurilor spre a fi vândute:

371 „Mărfuri“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“	**42.000.000**

③ Descărcarea gestiunii de ambalaje:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**381** „Ambalaje“	**40.000.000**

④ TVA aferentă produselor trecute în categoria mărfurilor (înregistrare facultativă):

4426 „TVA deductibilă“	=	**4427** „TVA colectată“	**9.240.000**

⑤ Vânzarea ambalajelor ca mărfuri:

411 „Clienţi“	=	%	**61.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	50.000.000
		4427 „TVA colectată“	11.000.000

⑥ Descărcarea gestiunii de mărfuri:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	42.000.000

Scanned with OKEN Scanner

B. Ambalaje achiziţionate şi revândute la livrarea mărfurilor sau produselor finite, nerestituibile, a căror valoare este cuprinsă distinct în factură

① Se recepţionează paleţi din lemn necesari pentru protecţia pe timpul transportului a produselor finite livrate, primite de la furnizor cu factură în valoare de 4.000.000 lei + TVA 22%.

%	=	**401** „Furnizori"	**4.880.000**
371 „Mărfuri"			4.000.000
4426 „TVA deductibilă"			880.000

② Se vând produse finite, facturate astfel:

– Produse finite la preţ de vânzare ..... 6.000.000 lei
– Paleţi din lemn ambalaj ..... 2.500.000 lei
Total ..... 8.500.000 lei
– TVA 22% ..... 1.870.000 lei
Total de plată ..... 10.370.000 lei

411 „Clienţi"	=	%	**10.370.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	6.000.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	2.500.000
		4427 „TVA colectată"	1.870.000

③ Se descarcă gestiunea cu produsele finite vândute – preţul de înregistrare al acestora este de 4.500.000 lei şi gestiunea paleţilor din lemn, vânduţi împreună cu produsele finite, preţul de intrare fiind de 2.000.000 lei.

711 „Venituri din producţia finită"	=	**345** „Produse finite"	**4.500.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"	**2.000.000**

Preţul de vânzare al produselor finite se stabileşte în condiţia **„exclusiv ambalajul"**.

C. Ambalaje refolosibile, care circulă în sistem de restituire

Ambalajele refolosibile livrate clienţilor o dată cu mărfurile, pentru protecţia acestora pe timpul transportului şi manipulării, sunt facturate, fără însă să fie vândute clienţilor, furnizorul rezervându-şi în continuare dreptul de proprietate asupra lor. Clienţii au,

Scanned with OKEN Scanner

deci, obligaţia de a restitui ambalajele în termenul convenit şi pentru a-i cointeresa în recuperarea şi repunerea lor în circulaţie, furnizorul poate înscrie în factură un preţ mai mare decât preţul curent de vânzare a acestor ambalaje.

Regimul de circulaţie şi decontare a valorii ambalajelor recuperabile este numit în literatura de specialitate şi metodologia franceză „consignaţie". Termenul de „consignaţie" are o altă accepţiune decât cea consacrată, şi anume semnifică suma de bani pe care furnizorul o are ca obligaţie faţă de client în contrapartida preţului ambalajului ce este facturat clientului şi pe care se angajează să o ramburseze la primirea ambalajului returnat de client.

Pentru a nu crea confuzii, o serie de autori propun înlocuirea termenului de „consignaţie" cu cel de *prefacturare* sau cu *consemnare*•.

Întrucât facturarea ambalajelor recuperabile livrate nu constituie o vânzare, deci nu presupune transfer de proprietate, preţul lor nu va fi venit pentru furnizor şi în consecinţă nu se calculează şi nu se datorează TVA. Valoarea ambalajelor cuprinsă în factura de livrare a mărfurilor reprezintă, în contrapartidă cu dreptul de creanţă asupra clientului, o obligaţie condiţionată a furnizorului de a-i rambursa clientului său valoarea ambalajelor ce le va restitui.

Relaţiile patrimoniale dintre furnizori şi clienţi, generate de operaţiile comerciale cu ambalajele care circulă în sistem de restituire, sunt relaţii a căror specificitate determină ca în gestiunea furnizorului valoarea facturată să nu constituie venit, ci obligaţie faţă de client condiţionată de reprimirea ambalajelor, iar în gestiunea clientului aceeaşi valoare nu duce la creşterea stocului de ambalaje (care continuă să fie proprietate a furnizorului), dar reprezintă un drept de creanţă asupra furnizorului condiţionat de restituirea ambalajelor.

Contabilitatea acestor relaţii juridice de natură pecuniară antrenează conturile:

– **409 „Furnizori-debitori"**, cont de *activ*, care pentru operaţii cu ambalajele restituibile *se debitează* cu dreptul de creanţă asupra furnizorilor, condiţionat, echivalent cu valoarea ambalajelor primite ce urmează a fi restituite, în corespondenţă cu creditul **contului 401 „Furnizori"**. *Se creditează* cu stingerea dreptului de creanţă prin încasarea contravalorii ambalajelor restituite în corespondenţă cu debitul conturilor de disponibilităţi băneşti (5121, 5311). *Soldul debitor* reprezintă valoarea ambalajelor primite şi nerestituite.

Pentru a delimita diferitele categorii de operaţii care intră în sfera **contului 409 „Furnizori-debitori"** şi a pune mai bine în evidenţă pe cele derivate din circulaţia ambalajelor restituibile, acest cont poate fi desfăşurat în sintetice de gradul II astfel:

4091 – „Furnizori-avansuri (aconturi) acordate"

4096 – „Furnizori-creanţe pentru ambalaje de restituit".

– **419 „Clienţi-creditori"**, cont de *pasiv*, care pentru operaţii cu ambalajele care circulă în sistem de restituire *se creditează* cu obligaţiile faţă de client, condiţionată de

• N. Feleagă, I. Ionaşcu, *Op. cit.*, p. 242.

Scanned with OKEN Scanner

reprimirea ambalajelor facturate în regim de restituire prin debitul **contului 411 „Clienţi"**. *Se debitează* cu lichidarea obligaţiei, în urma rambursării contravalorii ambalajelor reprimite de la client prin creditul conturilor de disponibilităţi băneşti (5121, 5311). *Soldul creditor* reprezintă obligaţiile faţă de clienţi.

Acest cont poate fi desfăşurat în sintetice de gradul II:

4191 „Clienţi – avansuri (aconturi) încasate"

4192 „Clienţi – datori pentru ambalaje restituibile".

C.1. În contabiltatea furnizorului

● **Livrarea ambalajelor**

① Se livrează mărfuri expediate în ambalaje restituibile, conform facturii:

– mărfuri	400.000.000 lei
– TVA 22%	88.000.000 lei
– ambalaje (restituibile) 5.000 bucăţi x 30.000 lei	150.000.000 lei
Total	638.000.000 lei

411 „Clienţi"	=	%	**638.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	400.000.000
		4427 „TVA colectată"	88.000.000
		419 „Clienţi-creditori"	150.000.000

② Se încasează contravaloarea facturii cu dispoziţie de încasare în contul curent, lei 638.000.000:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**411** „Clienţi"	**638.000.000**

③ Se descarcă gestiunea cu valoarea mărfurilor vândute, preţul de înregistrare (intrare) fiind 350.000.000 lei:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"	**350.000.000**

④ Se înregistrează ieşirea amabalajelor livrate în regim de rezervare a dreptului de proprietate (recuperabile), situaţie asimilată cu trimiterea ambalajelor la terţi, preţul de înregistrare (intrare) fiind 25.000 lei: 5.000 x 25.000 = 125.000.000 lei.

358 „Ambalaje aflate la terţi"	=	**381** „Ambalaje"	**125.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

● **Reprimirea ambalajelor**

⑤ Recepţia a 3.000 bucăţi ambalaje restituite de client, evaluate la preţul de 25.000 lei/buc.

381 „Ambalaje“	=	**358** „Ambalaje aflate la terţi“	**75.000.000**

⑥ Rambursarea, cu dispoziţie de plată, a contravalorii ambalajelor restituite de client, la preţul cu care au fost facturate la livrarea mărfii: 3.000 bucăţi x 30.000 lei = 90.000.000 lei. Se decontează, în parte, obligaţia faţă de client pentru ambalajele restituite.

419 „Clienţi-creditori“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	90.000.000

● **Reprimirea de ambalaje deteriorate**

⑦ Recepţia a 1.000 ambalaje restituite de client, în stare deteriorată, al căror preţ de intrare este de 25.000 lei/buc., la care s-a convenit pentru un preţ de recuperare decontabil de 20.000 lei/buc.

381 „Ambalaje“	=	**358** „Ambalaje aflate la terţi“	25.000.000

⑧ Rambursarea, cu dispoziţie de plată, a contravalorii ambalajelor restituite în stare deteriorată la preţul de 20.000 lei/buc.: 1.000 x 20.000 = 20.000.000 lei.

Diferenţa dintre preţul de 30.000 lei, încasat la factura mărfurilor de la client şi preţul de recuperare de 20.000 lei, respectiv 10.000 lei, rămâne în patrimoniul furnizorului şi echivalează cu un venit din această tranzacţie pentru care se datorează TVA.

419 „Clienţi-creditori“	=	%	**30.000.000**
		5121 „Conturi la bănci în lei“	20.000.000
		708 „Venituri din activităţi diverse“	8.196.721
		4427 „TVA colectată“	1.803.279

● **Nerestituirea ambalajelor**

⑨ Pe baza comunicării făcute de client cu privire la decizia de a reţine restul de 1.000 bucăţi ambalaje pentru nevoile proprii, se emite factură pentru vânzarea acestora, care poate fi făcută în două moduri:

a) în cazul în care preţul ambalajelor de 30.000 lei din factura de livrare a mărfurilor include TVA, factura se emite astfel:

– valoarea ambalajelor la preţ fără TVA 1.000 buc. x 24.590 lei	24.590.000 lei
– TVA 22%	5.410.000 lei
TOTAL	30.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

411 „Clienţi“	=	%	**30.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	24.590.164
		4427 „TVA colectată“	5.409.836

Decontarea facturii din suma încasată la livrarea mărfurilor:

419 „Clienţi-creditori“	=	**411** „Clienţi“	30.000.000

b) în cazul în care preţul de 30.000 lei din factura de livrare a mărfurilor nu include TVA, factura cuprinde:

– valoarea ambalajelor la preţ, fără TVA
1.000 buc. x 30.000 lei — 30.000.000 lei
– TVA 22% — 6.600.000 lei
TOTAL — 36.600.000 lei

411 „Clienţi“	=	%	**36.600.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	30.000.000
		4427 „TVA colectată“	6.600.000

Decontarea facturii pentru suma încasată la livrarea mărfurilor:

419 „Clienţi-creditori“	=	**411** „Clienţi“	**30.000.000**

În practică, pentru a evita ca furnizorul să-i reclame clientului plata TVA, preţul de vânzare este considerat că include TVA.

⑩ Trecerea ambalajelor vândute în gestiunea mărfurilor:

371 „Mărfuri“	=	**358** „Ambalaje aflate la terţi“	**25.000.000**

⑪ Se descarcă gestiunea de mărfuri cu ambalajele vândute:

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**25.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

⑫ Se încasează de la client, cu dispoziţie de plată, în contul curent diferenţa de preţ, reprezântând TVA lei 6.600.000

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**411** „Clienţi"	**6.600.000**

În urma acestor înregistrări, elementele conturilor prin care sunt evidenţiate relaţiile cu clienţii pentru operaţii cu ambalaje restituibile şi contul ambalajelor la terţi indică încheierea decontărilor şi recuperării amabajelor.

D	**411** „Clienţi"		C
(1)	638.000.000	(2)	638.000.000
		(9b)	30.000.000
(9b)	36.600.000	(12)	6.600.000
Rd	674.600.000	Rc	674.600.000

D	**419** „Clienţi-creditori"		C
(6)	90.000.000	(1)	150.000.000
(8)	30.000.000		
(9a)	30.000.000		
Rd	150.000.000	Rc	150.000.000

D	**358** „Ambalaje aflate la terţi"		C
(4)	125.000.00	(5)	75.000.000
		(7)	25.000.000
		(10)	25.000.000
Rd	125.000.000	Rc	125.000.000

C.2. În contabilitatea clientului

– Aprovizionarea (intrarea) ambalajelor

① Se recepţionează materii prime, ambalate în ambalaje restituibile conform *facturii*:

– materii prime	lei	400.000.000
– TVA 22%	lei	88.000.000
– ambalaje restituibile 5.000 buc. x 30.000 lei	lei	150.000.000
TOTAL		638.000.00

%	=	**401** „Furnizori"	**638.000.000**
300 „Materii prime"			400.000.000
4426 „TVA deductibilă"			88.000.000
409 „Furnizori-debitori"			150.000.000

Scanned with OKEN Scanner

② Se achită conform facturii şi dispoziţiei de încasare din contul curent 638.000.000 lei:

401 „Furnizori"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**638.000.000**

③ Înregistrarea ambalajelor preluate în regim de restituire în contul din afara bilanţului:

Debit **cont 8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

5.000 buc. x 30.000 lei = 150.000.000 lei

● **Restituirea ambalajelor**

④ Cu aviz de însoţire se restituie în stare bună 3.000 bucăţi ambalaje. Se descarcă gestiunea ambalajelor deţinute în custodie.

Credit **cont 8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

3.000 buc. x 30.000 lei = 90.000.000 lei

⑤ Se încasează contravaloarea ambalajelor restituite furnizorului, în contul curent, conform dispoziţiei de plată în sumă de 90.000.000 lei:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**409** „Furnizori-debitori"	**90.000.000**

● **Restituire de ambalaje deteriorate**

⑥ Cu aviz de însoţire sunt restituite 1.000 ambalaje deteriorate, la preţul de recuperare de 20.000 lei.

Se descarcă gestiunea ambalajelor deţinute în custodie.

Credit **cont 8033** „Valori materiale primite în păstrarea sau custodie"

1.000 buc. x 30.000 = 30.000.000 lei

⑦ Se încasează în contul curent preţul de recuperare al ambalajelor deteriorate în sumă de 20.000.000 lei şi se regularizează diferenţa faţă de preţul de facturare în sumă de 10.000.000 lei (1.000 x 10.000 lei), sumă care cuprinde şi TVA, şi ca urmare 8.196.721 lei reprezintă cheltuieli iar 1.803.279 lei TVA deductibilă.

%	=	**409** „Furnizori-debitori"	**30.000.000**
5121 „Conturi la bănci în lei"			20.000.000
658 „Alte cheltuieli de exploatare"			8.196.721
4426 „TVA deductibila"			1.803.279

Scanned with OKEN Scanner

● Nerestituirea ambalajelor

⑧ Sunt reţinute pentru nevoi proprii 1.000 ambalaje, pentru care furnizorul emite *factura de vânzare,* ce poate fi făcută în două moduri:

a) în varianta în care preţul de 30.000 lei include TVA 22%

– valoarea ambalajelor la preţ, fără TVA 1.000 buc x 24.590 lei	24.590.000 lei
– TVA 22%	5.410.000 lei
TOTAL	30.000.000 lei

%	= **401** „Furnizori"	**30.000.000**
381 „Ambalaje"		24.590.000
4426 „TVA deductibilă"		5.410.000

Decontarea obligaţiei din suma plătită la aprovizionarea materialelor:

401 „Furnizori"	= **409** „Furnizori-debitori"	**30.000.000**

b) în varianta în care preţul de 30.000 lei este exclusiv TVA.

– valoarea ambalajelor la preţ fără TVA	30.000.000 lei
– TVA 22%	6.600.000 lei
Total	36.600.000 lei

%	= **401** „Furnizori"	**36.600.000**
381 „Ambalaje"		30.000.000
4426 „TVA deductibilă"		6.600.000

Concomitent se decontează obligaţia în limita sumei achitate la aprovizionarea materialelor

401 „Furnizori"	= **409** „Furnizori-debitori"	**30.000.000**

⑨ Înregistrarea ieşirii ambalajelor cumpărate din gestiunea celor păstrate în custodie

Credit **cont 8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie":

1.000 x 30.000 lei = 30.000.000 lei

⑩ Se achită cu dispoziţie de plată diferenţa de preţ pentru ambalajele reţinute, reprezentând TVA în sumă de 6.600.000 lei

401 „Furnizori"	= **5121** „Disponibil la bănci în lei"	**6.600.000**

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestor înregistrări, conturile care evidenţiază relaţiile cu furnizorii pentru ambalajele restituite şi cele de gestiune a ambalajelor arată lichidarea decontărilor:

D	**401** „Furnizori"		C
(2)	638.000.000	(1)	638.000.000
(8b)	30.000.000		
(10)	6.600.000	(8b)	36.600.000
Rd	674.000.000	Rc	674.000.000

D	**409** „Furnizori-debitori"		C
(1)	150.000.000	(5)	90.000.000
		(7)	30.000.000
		(8)	30.000.000
Rd	150.000.000	Rc	150.000.000

D	**8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"		C
(3)	150.000.000	(4)	90.000.000
		(6)	30.000.000
		(9)	30.000.000
Rd	150.000.000	Rc	150.000.000

4.16. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

La sfârşitul exerciţiului, în cadrul lucrărilor de inventariere, o dată cu constatarea existenţei cantitative a stocurilor, se face şi o apreciere a utilităţii şi a valorii de piaţă a stocurilor.

Dacă cu acest prilej se constată anumite cantităţi de stocuri de materii prime, materiale, mărfuri etc., care au suferit degradări sau care sunt demodate, respectiv dezasortate, se estimează minusul de valoare care este luat în calculele pentru stabilirea situaţiei exerciţiului şi evaluarea stocurilor în bilanţ.

De asemenea, se mai poate constata că unele stocuri de mărfuri nu mai prezintă aceeaşi utilitate sau că pretul pieţii, posibil de obţinut, este inferior valorii de intrare şi, ca urmare, în viitor, se va crea în patrimoniu un minus de valoare.

Aceste constatări, aprecieri şi estimări constituie *evaluarea deprecierilor reversibile*, pentru care se apelează la principiul *prudenţei*, înregistrându-se pe cheltuieli minusul de valoare prin constituirea unor rezerve sub formă de *provizioane*.

Scanned with OKEN Scanner

Constituirea provizioanelor reprezintă o aplicaţie foarte delicată a principiului **prudenţei**. Atunci când contabilul constituie provizioanele el anticipează întrucât acestea corespund pierderilor sau cheltuielilor uşor previzibile.

Spre deosebire de amortizare – care corespunde unei pierderi realizate (adică o depreciere ireversibilă), provizioanele sunt cote-părţi din rezultate, rezervate pentru a finanţa ulterior o depreciere reversibilă sau pierderea unui element de activ, precum şi a unei cheltuieli ce nu este încă efectivă (dar este considerată probabilă la încheierea exerciţiului sau exigibilă în perioadele următoare). Acest lucru pune o serie de probleme privind deductibilitatea fiscală a provizioanelor. Studiile au relevat faptul că opţiunile în această privinţă diferă de la o ţară la alta.

Contabilitatea românească operează cu trei categorii de provizioane: reglementate, pentru depreciere şi pentru riscuri şi cheltuieli. Prin Hotărârea Guvernului nr. 335/1995 şi Ordinul ministrului finanţelor nr. 1459/1995 sunt recunoscute ca fiind deductibile, fiscal, următoarele:

- provizioanele pentru deprecierea clienţilor neîncasaţi – în cazul declarării falimentului acestora,
- provizioanele pentru pierderi din diferenţe de curs valutar – aferente creanţelor şi datoriilor în valută, inclusiv cele aferente creditelor pentru investiţii,
- provizioanelor pentru garanţii de bună execuţie, acordate clienţilor conform clauzelor contractuale.

Constituirea provizioanelor se înscrie în principiul prudenţei. Prin intermediul lor se atenuează influenţa nefavorabilă a costului istoric asupra capacităţii de finanţare a capitalurilor proprii. De asemenea, discutate prin prisma imaginii fidele – ca obiectiv fundamental al contabilităţii – provizioanele reprezintă o modalitate de a trata în plan valoric existenţa incertitudinii în evaluarea activelor şi rezultatelor.

În domeniul provizioanelor se găsesc cele mai multe divergenţe între contabilitate şi fiscalitate. dreptul fiscal spune că sunt deductibile provizioanele menţionate mai sus, însă nu se face distincţie între provizioanele pentru depreciere şi cele pentru riscuri şi cheltuieli, ca în contabilitate. Provizioanele nu sunt obligatorii în dreptul fiscal, dar, ca şi amortismentele, contribuie în contabilitate la sinceritatea conturilor. În plan fiscal, cel ce conduce societatea este liber să constituie sau nu un provizion, pentru suma maximă sau pentru o fracţiune din aceasta. Constituirea unui provizion este obligatorie în plan contabil, dacă un eveniment al exerciţiului o cere, pentru a răspunde principiului sincerităţii.

Cu ocazia *inventarierii* generale a patrimoniului, la închiderea exerciţiului financiar, se calculează *provizioanele pentru deprecierea valorii stocurilor*. În acest scop se foloseşte relaţia de principiu:

Provizioane pentru deprecierea stocurilor	+ Valoarea contabilă	–	Valoarea de inventar a stocurilor

Scanned with OKEN Scanner

Pentru înregistrarea provizioanelor se folosesc două metode:

a) Metoda generală sau reluării provizioanelor;

b) Metoda anulării globale a provizioanelor.

a) Metoda generală a reluării provizioanelor este cea adoptată în cadrul reformei contabilităţii din România şi constă în compararea provizioanelor pentru deprecieri calculate, potrivit relaţiei de mai sus, pe bază de inventar la închiderea exerciţiului financiar cu soldul creditor al conturilor de provizioane pentru deprecierea stocurilor.

În cazul în care soldul final calculat este mai mare decât cel contabil, pentru diferenţă se face înregistrarea:

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele"	=	**39** „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"

Dacă soldul calculat este mai mic decât cel contabil, pentru diferenţă se face înregistrarea de diminuare a provizionului:

39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"	=	**78** „Venituri din provizioane"

Calculul şi înregistrarea provizioanelor în condiţiile aplicării acestei metode se pot realiza în două variante:

① varianta calculului şi înregistrării pe fiecare categorie de conturi, aşa cum este stabilit prin structurile de conturi sintetice de gradul întâi din grupa 39 „Provizioane contabile pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"

② varianta calculului şi înregistrării provizioanelor în mod global la nivelul poziţiei de stocuri şi producţie în curs de execuţie. În acest caz în planul de conturi ar figura un singur cont de provizioane şi anume: „Provizioane contabile pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"

b) Metoda anulării globale a provizioanelor constă în anularea soldului iniţial creditor al provizioanelor calculate pe baza inventarului.

Înregistrările contabile vor fi:

a) provizioanele intrate:

39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"	=	**78** „Venituri din provizioane"

Scanned with OKEN Scanner

b) provizioane calculate pe baza inventarului la închiderea exerciţiului financiar:

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele“	x = x	**39** „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie“

Provizionul constă, deci, într-o depreciere probabilă, dar nu definitivă, a unor elemente de stoc, spre deosebire de amortizare care constată deprecierea ireversibilă a unei imobilizări.

În materie de stocuri, Codul general de impozite francez prevede posibilitatea de a constitui provizioane de reînnoire a stocurilor:

- provizioane pentru creşterea preţurilor;
- provizioane pentru fluctuaţie de cursuri.

Provizioanele pentru creşterea preţurilor, când creşterea preţurilor este superioară cu 10%, pot fi constituite în următoarele cazuri:

- dacă $Vn-2 < Vn-1$ şi $Vn\ 110\% \times Vn-2$, atunci în cheltuielile exerciţiului n se vor cuprinde sume egale cu cantităţile în stoc la sfârşitul lui n;

$$q \times (Vn\text{-}110\% \times Vn\text{-}2);$$

- cheltuieli din exerciţiul $n\text{-}1$;
- dacă $Vn\text{-}1 < Vn\text{-}2$ şi $Vn\ 110\% \times Vn-1$, atunci în cheltuielile exerciţiului n se vor cupride sume egale cu cantităţile în stoc la sfârşitul lui n: $q \times (Vn\text{-}110\% \times Vn\text{-}1)$, unde Vn este valoarea de inventar la sfârşitul exerciţiului n.

Întreprinderile ale căror preţuri sunt legate de variaţia preţurilor internaţionale au posibilitatea să constituie provizioane pentru fluctuaţii de cursuri.

Când provizionul anterior constituit este superior limitei maxime sumei provizionului calculat la închiderea exerciţiului, diferenţa trebuie să fie raportată la profitul impozabil din acel exerciţiu. Din contră, suma cheltuielilor anuale este limitată la suma profitului exerciţiului considerat.

Operaţiile legate de provizioanele pentru deprecierea ştocurilor şi producţiei în curs de execuţie se referă la:

- **constituirea provizioanelor**, care are loc în primul an de la procurarea stocurilor în cauză, când apare deprecierea lor la finele perioadei, iar valoarea de piaţă este inferioară valorii contabile;
- **suplimentarea provizioanelor**, care are loc în anii următori procurării stocurilor, când deprecierea lor la finele perioadelor este superioară deprecierii din primul an sau următorii ani ai existenţei lor;
- **anularea provizioanelor**, când ele rămân fără obiect, adică atunci când stocurile pentru care s-au constituit provizioane ies din patrimoniul unităţii în perioada următoare constituirii lor. Anularea lor se face la nivelul provizioanelor constituite indiferent de preţul lor de valorificare;
- **diminuarea provizioanelor**, care are loc în anii următori procurării stocurilor,

Scanned with OKEN Scanner

când deprecierea la finele perioadelor este inferioară deprecierii din primul sau următorii ani ai existenţei lor.

Contabilitatea provizioanelor se realizează prin conturile din **grupa 39 „Provizioane pentru deprecieri a stocurilor, a producţiei în curs de execuţie"**, în cadrul căreia sunt create *conturi pentru fiecare categorie de stocuri,* astfel:

- **390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime"**
- **391 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile"**
- **392 „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar"**
- **393 „Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie"**
- **394 „Provizioane pentru deprecierea produselor"**
- **395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi"**
- **396 „Provizioane pentru deprecierea animalelor"**
- **397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor"**
- **398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor"**

Toate acestea *sunt conturi de pasiv* şi intră în corespondenţă *la creditare* cu conturile de cheltuieli la constituirea rezervelor pentru deprecieri sub formă de provizioane – şi anume cu debitul **conturilor 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizări şi provizioanele" (6814); 687 „Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele (6873).** *Se debitează* în corespondenţă cu conturile de venituri în exerciţiul următor pe măsura anulării sau reducerii provizioanelor aferente stocurilor ieşite din gestiune pentru consum, vânzare etc. – şi anume **conturile 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"(7814); 787 „Venituri excepţionale din provizioane" (7873).**

***Soldul creditor* reprezintă valoarea provizioanelor aferente stocurilor existente pentru care s-au constituit provizioanele.**

Reflectarea în contabilitatea sintetică a operaţiilor privitoare la **conturile 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397** şi **398** poate fi redată astfel:

Debit **390-398** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Provizioanele constituite pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, potrivit legii	**6814**	– Provizioanele anulate pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, potrivit legii	**7814**
– Provizioanele suplimentare pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, potrivit legii	**6814**	– Provizioanele diminuate pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, potrivit legii	**7814**

Scanned with OKEN Scanner

Cu ajutorul conturilor de provizioane se rectifică, prin reducere, valoarea de înregistrare a stocurilor obţinând la evaluarea în bilanţ valoarea lor netă (valoarea contabilă – provizioane).

Ceea ce trebuie subliniat cu privire la provizioane ca metodă de determinare şi luare în calculul de gestiune a deprecierilor reversibile, comparativ cu amortizările, este că în cazul conturilor de amortizări acestea intră în corespondenţă cu conturile de active imobilizate la ieşirea acestora din patrimoniu; spre deosebire de situaţia provizioanelor la care nu se realizează o corespondenţă directă între conturile de provizioane şi conturile de stocuri pentru care au fost determinate şi înregistrate provizioanele.

Exemplu

– Stocul de produse finite la sfârşitul exerciţiului are valoarea contabilă *(Vc)* de 100.000.000 lei.
– La inventariere se constată că 50% sunt demodate, respectiv în valoare de 50.000.000 lei.
– Se estimează că stocurile de produse demodate pot fi valorificate la valoarea de 30.000.000 lei.
– Se determină valoarea de inventar a stocurilor de produse finite:

– valoarea produselor finite în stoc în stare corespunzătoare	50.000.000
– valoare de piaţă a produselor finite demodate	30.000.000
Total valoare de inventar (*Vi*) a produselor din stoc	80.000.000

– Se determină deprecierea:

$$Vi - Vc = 80.000.000 \text{ lei} - 100.000.000 \text{ lei} = 20.000.000 \text{ lei}$$

– Se înregistrează provizioanele pentru deprecierea produselor finite:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	**394** „Provizioane pentru deprecierea produselor“	**20.000.000**

În bilanţul contabil de la sfârşitul **exerciţiului N** produsele finite vor fi evaluate la valoarea netă astfel:

Produse finite	Valoare brută 100.000.000 lei	Provizioane 20.000.000 lei	Valoare netă 80.000.000 lei

În exerciţiul următor, **N+1:**

Stocurile de produse finite demodate, în valoare contabilă de 50.000.000 lei, pentru care s-a constituit provizioane de 20.000.000 lei, se vând cu preţul de 40.000.000 lei.

– Se înregistrează factura:

Scanned with OKEN Scanner

411 „Clienţi“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“		**40.000.000**

Se descarcă gestiunea de produse:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“		**50.000.000**

Se deduc (anulează) provizioanele aferente stocului de produse demodate vândute:

394 „Provizioane pentru deprecierea produselor“	=	**7814** „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“		**20.000.000**

Deci, în anul în care se constituie provizioanele, acestea se includ pe cheltuieli; iar în anul în care acestea se anulează sau se diminuează, cu acele sume se majorează veniturile.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5

CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERŢII

5.1 DEFINIREA, CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA DECONTĂRILOR CU TERŢII

În vederea realizării obiectului lor de activitate, agenţii economici intră în relaţii economice diverse în cadrul proceselor de aprovizionare şi desfacere, relaţii din care se nasc **drepturi (creanţe)** şi **obligaţii (datorii)**, fie cu persoane (fizice sau juridice) din afara unităţii, fie cu persoane (fizice) din interiorul unităţii.

Toate aceste creanţe şi obligaţii au termene de decontare scurte.

Sunt asimilate acestor decontări şi unele regularizări între exerciţiile financiare.

Nu sunt incluse în categoria decontărilor cu terţii datoriile şi creanţele referitoare la primirea şi acordarea de împrumuturi, precum şi creanţele imobilizate.

Stingerea acestor creanţe sau datorii se face de regulă prin intermediul mijloacelor băneşti, utilizând:

- operaţiuni băneşti de decontare cu numerar şi fără numerar;
- operaţiuni de decontare prin efecte comerciale.

Plata datoriilor şi încasarea creanţelor se realizează, deci, prin sistemul decontărilor utilizând operaţiile sus-menţionate şi care sunt tratate pe larg la contabilitatea trezoreriei.

Pe parcursul existenţei lor, unităţile patrimoniale intră în permanenţă în relaţii cu asociaţii sau acţionarii lor.

La toate acestea se mai adaugă şi relaţiile financiare ale unităţilor patrimoniale cu: organismele de asigurări şi protecţie socială; cu bugetul administraţiei centrale (şi chiar locale); cu societăţile de asigurări etc.

Totodată, în cadrul societăţilor de tip holding se nasc relaţii specifice de decontare în cadrul grupului.

Toate relaţiile agenţilor economici cu terţii se creează şi se sting într-o înlănţuire fără sfârşit, fiecare în parte având scadenţe ferme de decontare.

Scanned with OKEN Scanner

Având în vedere marea diversitate a relaţiilor economice pe care agenţii economici le întreţin cu terţii, pentru a le înţelege şi reflecta corect în contabilitate, se impune clasificarea şi definirea lor.

În funcţie de *natura juridică*, relaţiile pot fi:

- generatoare de obligaţii (datorii);
- generatoare de drepturi (creanţe).

În majoritatea cazurilor, însă, relaţiile cu terţii sunt de drepturi şi obligaţii reciproce, de exemplu:

- în relaţiile comerciale cu *furnizorii*, unitatea patrimonială are obligaţia plăţii contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor primite, dar şi drepturi asupra acestuia pentru avansul sau acontul acordat;
- în relaţiile cu *clienţii*, unitatea patrimonială are dreptul de a încasa contravaloarea livrărilor sau prestaţiilor făcute, dar şi obligaţia decontării avansului primit de la clienţi;
- în relaţiile cu *bugetul statului*, unitatea patrimonială are obligaţia de a plăti o serie de impozite şi taxe, dar şi dreptul de a încasa subvenţii, TVA de recuperat etc.;
- în relaţiile cu *salariaţii* săi, unitatea patrimonială are obligaţia remunerării muncii prestate de aceştia şi a stimulării suplimentare prin premii şi participare la profit, dar şi drepturi faţă de personal pentru avansurile acordate cât şi eventualele sume achitate în plus şi necuvenite acestora.

Exemplele pot continua, o subliniere specială meritând-o relaţiile reciproce de decontare în cadrul grupului şi cu asociaţii.

Persoanele fizice şi juridice faţă de care unitatea are obligaţii băneşti sunt denumite generic **creditori**. Definit prin această prismă *creditorul* reprezintă persoana care în cadrul unui raport patrimonial a avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valoarea avansată, urmând să dea echivalentul corespunzător, sunt denumite generic prin noţiunea de **debitori**. Deci, *debitorul* reprezintă persoana care în cadrul unui raport patrimonial a primit o valoare şi urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

Datoriile reprezintă obligaţiile pe termen scurt (temporare)* ale unităţii, respectiv surse atrase la finanţarea activităţii acesteia. Denumite şi „fonduri furnizate de terţi", ele se concretizează în angajamente financiare ale debitorilor cu privire la sume de bani sau bunuri cuvenite creditorilor şi sunt elemente patrimoniale de pasiv care iau naştere la apariţia şi se lichidează la plata lor. Mai mult, toate datoriile ale căror termene de decontare depăşesc un an sunt purtătoare de dobândă. Se pot clasifica după mai multe criterii**:

* Datoriile pe termen lung au caracter relativ stabil (de obligaţii permanente) şi au fost tratate la capitolul „Contabilitatea capitalurilor" din vol. I.

** Voica Valeriu, Contabilitatea financiară a agenţilor economici, Editura C.M.C.F.P.P., Bucureşti, 1996, pag. 227.

Scanned with OKEN Scanner

⇨ După **natura operaţiilor** ce le generează pot fi:
- datorii comerciale;
- datorii financiare;
- datorii fiscale;
- datorii salariale şi sociale;
- alte datorii.

⇨ După **conţinutul economic** şi **obiectul datorilor** pot fi:
- datorii faţă de furnizori;
- datorii faţă de clienţi pentru avansurile primite de la aceştia;
- datorii faţă de buget;
- datorii din efecte de comerţ;
- datorii faţă de salariaţi;
- datorii faţă de asigurările şi protecţia socială;
- datorii faţă de acţionari;
- alte datorii.

În categoria *datoriilor* sunt incluse şi *veniturile înregistrate în avans.*

Aceste venituri sunt obţinute sau contabilizate înainte ca prestaţiile sau livrările să le fi justificat. De exemplu, cazul abonamentelor încasate de societăţile de presă, înainte de prestarea serviciilor. Ca atare, la sfârşitul exerciţiului *N* se poate spune că exerciţiul curent are o „datorie" faţă de cel următor (exerciţiul *N* + 1).

Creanţele denumite şi „active în curs de decontare" reprezintă drepturile pe termen scurt* ale unităţii, respectiv mijloace în curs de încasare adică drepturi ale creditorilor de a pretinde anumite sume, bunuri sau lucrări.

Sunt elemente patrimoniale de activ care iau naştere la avansarea temporară a unor bunuri sau valori altor persoane fizice sau juridice şi se lichidează la încasarea lor.

Se pot clasifica după mai multe criterii:

⇨ După **natura operaţiilor** care le generează pot fi:
- creanţe comerciale;
- creanţe financiare;
- alte creanţe.

⇨ După **conţinutul economic** şi **obiectul creanţelor** pot fi:
- creanţe asupra clienţilor pentru produse vândute, lucrări executate şi servicii prestate;
- creanţe asupra furnizorilor generate de avansurile şi aconturile acordate anticipat de către cumpărător;
- creanţe generate de deţinerea unor bilete la ordin, cupoane, bonuri de tezaur;
- diverse creanţe asupra debitorilor provenite din operaţii necomerciale.

* Creanţele pe termen lung reprezintă imobilizări financiare şi au fost tratate la capitolul „Contabilitatea imobilizărilor" din vol. I

Scanned with OKEN Scanner

În categoria *creanţelor* sunt incluse şi *cheltuielile înregistrate în avans.*

Acestea sunt reprezentate de cheltuielile anticipate şi de cheltuielile constatate în avans; ele se exclud din cheltuielile curente ale exerciţiului şi se încorporează apoi în cheltuielile exerciţiului la care acestea se referă. Se poate spune că exerciţiul curent deţine o „creanţă" asupra următoarelor exerciţii.

Unităţile patrimoniale pot, în funcţie de nevoia de informaţii, să clasifice creanţele în contabilitatea analitică astfel:

a) în funcţie de *termenul de încasare:*
- creanţe de încasat la termen lung (peste 5 ani),
- creanţe de încasat la termen mijlociu (între 1 an şi 5 ani),
- creanţe de încasat la termen scurt (sub 1 an);

b) în funcţie de *moneda* în care se formează:
- creanţe în lei, respectiv clienţi interni,
- creanţe în devize, respecti clienţi externi;

c) în funcţie de *raporturile* avute cu societăţile:
- creanţe asupra societăţilor din cadrul grupului;
- creanţe în afara grupului.

Aceleaşi clasificări se pot utiliza şi pentru datorii în vederea cunoaşterii la sfârşitul exerciţiului a:
- datoriilor pe termen lung, mijlociu şi scurt;
- datoriilor în lei şi în devize;
- datoriilor faţă de unităţile din cadrul grupului şi faţă de cele din afara grupului.

De asemenea, în contabilitatea analitică se evidenţiază distinct atât clienţii, cât şi furnizorii la care unitatea patrimonială deţine titluri de participare.

În documentele de sinteză, situaţia creanţelor şi datoriilor (anexa nr. 3) este prezentată folosind următoarea grupare:
- creanţe: – creanţe din active imobilizate,
  – creanţe din active circulante,
  – cheltuieli înregistrate în avans;
- datorii: – datorii financiare şi asimilate,
  – alte datorii,
  – venituri înregistrate în avans.

5.2. OBIECTIVELE ŞI FACTORII ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII DECONTĂRILOR CU TERŢII

Principiul continuităţii întreprinderii poate fi asigurat numai în situaţia realizării echilibrului financiar dintre venituri şi cheltuieli, dintre încasări şi plăţi.

Urmărirea continuă a realizării acestui echilibru presupune, printre altele, controlarea permanentă a capacităţii de plată a unităţii, a ratei autonomiei financiare etc.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a se putea organiza un control eficient în acest sens, contabilitatea terţilor are ca **obiective**:

① cunoaşterea în orice moment a nivelului creanţelor şi datoriilor agentului economic ce derivă din relaţiile comerciale cu alte unităţi, precum şi din relaţiile financiare cu bugetul statului, asigurările sociale etc.;

② urmărirea încasării la timp a tuturor sumelor de la clienţi şi debitori precum şi achitarea în termen a datoriilor faţă de furnizori, creditori, personalul unităţii, bugetul statului etc.;

③ cunoaşterea creanţelor şi datoriilor faţă de asociaţi sau acţionari şi urmărirea decontării în termen a acestora;

④ cunoaşterea creanţelor şi datoriilor faţă de unităţile din cadrul grupului şi care derivă din operaţiunile efectuate cu acestea;

⑤ soluţionarea corectă şi în termen legal a decontărilor din operaţii în curs de clarificare;

⑥ soluţionarea corectă a deprecierilor constatate asupra creanţelor sau datoriilor, precum şi a creşterilor de valoare a acestora.

Pe parcursul realizării acestor obiective se urmăreşte în permanenţă respectarea principiului **noncompensării**. Aşa cum nu este admisă conpensarea posturilor de cheltuieli cu cele de venituri, **nu este admisă nici compensarea între creanţe şi datorii**.

Deci, în principiu, nu se poate opera compensarea între datoriile şi creanţele referitoare la acelaşi terţ, cu excepţia cazurilor în care a fost perfectat un acord scris de compensare.

Organizarea contabilităţii relaţiilor cu terţii este condiţionată de mai mulţi **factori**, dintre care menţionăm:

- natura relaţiilor de decontare;
- formele de decontare;
- instrumentele de decontare;
- sistemul de creditare;
- regimul reducerilor şi momentul acordării lor.

În organizarea contabilităţii terţilor trebuie să se ţină seama de factorii amintiţi anterior şi, în funcţie de aceştia, se va stabili fluxul informaţional (documentele şi circulaţia lor), precum şi conturile în care se vor reflecta operaţiunile respective.

Despre primii factori se vor face referiri detaliate la contabilitatea trezoreriei. În ceea ce priveşte regimul reducerilor, acestea sunt probleme specifice ale relaţiilor dintre furnizori şi clienţii lor. Astfel, în practică se întâlnesc adesea situaţii în care furnizorul acordă la valoarea rezultată din aplicarea preţului sau tarifului negociat o serie de reduceri.

Reducerile afectează atât vânzările cât şi cumpărările, în funcţie de poziţia în care se află agentul economic. Se disting două tipuri de reduceri:

- ☐ Reduceri cu caracter comercial;
- ☐ Reduceri cu caracter financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Reduceri cu caracter comercial

Rabaturile, care reprezintă reduceri excepţionale practicate asupra preţului de vânzare convenit în prealabil, atunci când se constată defecte de calitate sau abateri de la standarde la bunurile ce fac obiectul tranzacţiei.

Remizele reprezintă reduceri practicate în mod obişnuit asupra preţului curent de vânzare, luându-se în considerare volumul vânzărilor (exemplu: peste 1000 buc. se acordă 10% reducere oricărui cumpărător) sau calitatea clientului (se ţine cont de poziţia preferenţială a unui anumit cumpărător în clientela întreprinderii). Remizele se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra preţului curent de vânzare.

Risturnurile sunt reduceri de preţ calculate asupra ansamblului de operaţii efectuate cu un acelaşi terţ, în timpul unei perioade determinate (exemplu: S.C. „X" S.A. acordă clientului său S.C. „Y" S.A. la sfârşitul semestrului I, ţinând cont de tranzacţiile avute în această perioadă, risturnuri în valoare de 5.000.000 lei).

Reducerile comerciale amintite anterior nu se înregistrează în contabilitate, dacă sunt acordate în momentul facturării.

Astfel, se va înregistra în contabilitate la creanţe din vânzări (respectiv datorii din cumpărări) doar valoarea netă comercială rezultată ca urmare a aplicării acestor reduceri.

În situaţia în care reducerile comerciale se acordă ulterior*, după ce a avut loc livrarea mărfurilor şi expedierea facturii, acestea sunt înscrise în facturi de reducere sau în note de credit. În aceste cazuri, reducerile trebuie contabilizate, deoarece modifică nivelul facturii iniţiale.

Reduceri cu caracter financiar

Se prezintă sub forma *sconturilor de decontare* şi constau în reducerile acordate clienţilor care îşi achită cumpărăturile înaintea termenului normal de exigibilitate. Scontul de decontare se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra valorii facturii la preţul curent sau asupra valorii nete comerciale în cazul în care s-au acordat şi reduceri comerciale.

Fie că apar în factura iniţială, fie că fac obiectul unei facturi ulterioare de reducere, sconturile de decontare se înregistrează în contabilitate astfel:

– sub formă de cheltuială financiară în contabilitatea furnizorului şi
– sub formă de venituri financiare în contabilitatea clientului.

Justificarea este următoarea:

– furnizorul care a acordat această reducere înregistrează o cheltuială, dar şi încasează creanţa faţă de clienţi cu una sau mai multe luni mai devreme. Scontul de decontare acordat de furnizor reprezintă, deci, costul financiar al procurării acestor fonduri mai devreme;

* Frecvent pentru rabaturi şi întotdeauna pentru risturnuri.

Scanned with OKEN Scanner

– clientul care beneficiază de această reducere, pentru că plăteşte înainte ca angajamentul său financiar să fi devenit scadent, înregistrează un venit. Scontul de decontare este pentru client randamentul financiar al plasării fondurilor sale.

În ceea ce priveşte metodologia de calcul, menţionăm faptul că reducerile se determină „în cascadă".

Sub aspectul *metodologiei de calcul şi contabilizare* a facturilor care comportă reduceri şi majorări, trebuie reţinute următoarele reguli:

- toate reducerile de preţ sunt înscrise în factură;
- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;
- reducerile sunt determinate în cascadă, ceea ce înseamnă că procentele sau sumele absolute ale fiecărei categorii de reducere se aplică asupra „netului" anterior;
- în cadrul reducerilor comerciale mai întâi se calculează rabaturile şi apoi remizele şi risturnurile;
- scontul de decontare se aplică după ultima reducere de natură comercială, adică la netul comercial;
- taxa pe valoarea adăugată se calculează la ultimul „net" determinat (fie la netul comercial, dacă nu există reduceri financiare, fie la netul financiar, în caz contrar) şi se adună cu aceasta pentru a obţine „totalul facturii";
- reducerile comerciale, acordate iniţial, adică în momentul întocmirii facturii de vânzare-cumpărare, deşi înscrise în factură, nu se contabilizează nici la furnizor, nici la client;
- reducerile financiare, respectiv scontul de decontare, se contabilizează ca o cheltuială financiară la cel care-l acordă (furnizorul) şi ca venit financiar la cel care-l primeşte (clientul).

Exemplu: S.C. „CONTA" S.A. facturează S.C. „MARVI" S.A. produse finite a căror valoare totală este 23.000.000 lei.

Rabatul acordat pentru defecte = 300.000 lei.

Remizele acordate pentru vânzări superioare sumei de 10.000.000 lei = 1%, iar remiza pentru poziţia privilegiată deţinută de S.C. „MARVI" S.A. = 5%.

Scont de decontare = 2%.

Rezolvare:

Valoarea brută a bunurilor	23.000.000 lei
– Rabaturi	– 300.000 lei
	= 22.700.000 lei
– Remiză I (22.700.000 lei x 1%)	– 227.000 lei
	= 22.473.000 lei
– Remiză II (22.473.000 lei x 5%)	– 1.123.650 lei

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea netă comercială	= 21.349.350 lei
TVA (22% x 21.349.350 lei)	4.696.857 lei
TOTAL	26.046.207 lei
Scontul acordat 2%	– 520.924 lei
Net de plată	25.525.283 lei

5.3. EVALUAREA DATORIILOR ŞI CREANŢELOR

Evaluarea creanţelor şi datoriilor se face în momentul apariţiei lor la **valoarea nominală**, astfel:

- ☐ la data apariţiei datoriilor, cu sumele în lei, datorate;
- ☐ la data apariţiei creanţelor, cu sumele în lei, de încasat ori de decontat.

Valoarea nominală a datoriilor şi creanţelor este dată de suma înscrisă în documentele care consemnează apariţia lor.

Creanţele şi datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operaţiilor prin care acestea s-au constituit.

Pe măsura lichidării lor, deci a plăţii datoriilor, respectiv a încasării creanţelor în devize, diferenţele de curs valutar între data înregistrării lor şi data încasării, respectiv a plăţii lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Dacă la sfârşitul exerciţiului financiar datoriile şi creanţele în valută nu sunt lichidate, se face corecţia (conversia lor) în funcţie de cursul valutar existent la finele anului. Astfel, diferenţele de curs valutar dintre mărimea acestuia la finele anului faţă de data apariţiei lor se înregistrează în conturile de diferenţe de conversie de activ (nefavorabile) sau de pasiv (favorabile), după caz, şi se reiau la deschiderea exerciţiului următor. Pentru diferenţa dintre conversiile nefavorabile şi cele favorabile se constituie provizioane pentru deprecierea creanţelor.

5.4. SISTEMUL INFORMAŢIONAL – CONTABIL AL DATORIILOR ŞI CREANŢELOR

5.4.1. Documente primare utilizate

Pentru a evidenţia modalitatea de organizare a documentaţiei primare ce reflectă operaţiunile cu terţii, vom grupa relaţiile în funcţie de categoria în care se încadrează terţii, ca apoi pe această bază să indicăm documentele specifice care constituie suportul de consemnare şi înregistrare în contabilitate a datoriilor şi creanţelor.

Scanned with OKEN Scanner

Categoria în care se încadrează terţii	Natura juridică	Modalitatea de realizare	Documente utilizate
0	1	2	3
Furnizori	datorii	– naşterea relaţiei din operaţiuni de aprovizionare cu bunuri, lucrări şi servicii	– Factură fiscală
		– stingerea datoriei:	
		– prin plată	– Filă de cec – Ordin de plată – Chitanţă
	creanţe	– prin efecte comerciale	– Trată, bilet de ordin etc.
		– avansuri acordate	– Filă de cec – Ordin de plată
Clienţi	creanţe	– naşterea relaţiei din operaţiuni de vânzări de bunuri şi realizări de lucrări şi prestări de servicii	– Factură fiscală
		– stingerea creanţei:	
			– Filă de cec – Ordin de plată – Chitanţă
	creanţe	– prin efecte comerciale	– Trată, bilet la ordin
		– avansuri primite	– Filă cec – Ordin de plată
Personalul unităţii	datorii	– salarii de bază şi suplimentare	– State de plată – Liste de plată pentru concedii de odihnă
		– ajutoare materiale şi protecţie socială	– State de plată
		– stimulare suplimentară:	
		– prin premii	– State de plată
		– prin participare la profit	– State de plată
	creanţe	– avansuri acordate	– Liste de plată
Asigurări sociale şi protecţie socială	datorii	– contribuţia unităţii la asigurări sociale	– Situaţia de calcul
		– contribuţia personalului la asigurări sociale	– Centralizatorul statelor de plată
	stingerea datoriei	– achitarea ajutoarelor materiale	– Stat de plată
		– virarea sumelor datorate	– Ordin de plată

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3
Bugetul statului	datorii	– impozit pe profit – impozit pe salarii	– Situaţia de calcul – Centralizatorul statelor de plată
		– TVA de plată	– Decont lunar*
		– altă impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	– Situaţia de calcul
		– achitarea datoriilor	– Ordin de plată
		– TVA de recuperat	– Decont lunar*
		– subvenţii	
	creanţe	– sume vărsate în plus la buget	– Situaţia de calcul
Asociaţi sau acţionari	creanţe	– încasarea sumelor subscrise de acţionari	– Declaraţia de subscriere
	datorii	– remunerarea capitalului (dividente)	– Situaţia repartizării profitului
		– restituirea activului rămas la lichidare	– Situaţia de calcul
Debitori	creanţe	– despăgubiri pentru pagube materiale	– Decizie de imputare
		– penalităţi	– Titluri executorii
		– vânzări de imobilizări şi de titluri de plasament	– Proces-verbal licitaţie – Ordin de vânzare

5.4.2. Evidenţa operativă a datoriilor şi creanţelor

Pentru datorii şi creanţe evidenţa operativă este mai puţin utilizată. Totuşi putem aminti în această privinţă:

- Registrul de comenzi şi Fişa de urmărire a executării comenzilor, utilizate pentru urmărirea realizării contractelor încheiate cu furnizorii de bunuri şi servicii;
- Fişa de urmărire a contractelor, folosită pentru urmărirea livrărilor de bunuri şi servicii către clienţi;
- Evidenţa prezenţei la lucru, ce constă în sisteme diferite de pontaj pentru salariaţii prezenţi la lucru în cadrul unităţilor.

5.4.3. Contabilitatea analitică a datoriilor şi creanţelor.

Prin specificul lor, datoriile şi creanţele sunt reprezentate de o multitudine de persoane juridice sau fizice a căror urmărire individuală trebuie realizată prin organizarea unei contabilităţi analitice adecvate.

* Decontul lunar privind TVA are la bază următoarele documente: Jurnal pentru cumpărări; Jurnal pentru vânzări; Borderoul de vânzare (încasare); Factura fiscală; Chitanţă fiscală.

Scanned with OKEN Scanner

Spre deosebire de activele circulante materiale, activele circulante de natura creanţelor ca şi pasivele de natura datoriilor se urmăresc în desfăşurarea lor analitică numai valoric, eventual cu evidenţierea distinctă a datei şi documentului de naştere a lor şi respectiv a datei şi documentului de lichidare a lor.

În acest scop se folosesc „Fişe de cont pentru operaţii diverse" deschise pe persoanele fizice sau juridice care consemnează datorii şi creanţe sau diferite listing-uri rezultate de la calculatoarele electronice.

5.4.4. Sistemul conturilor sintetice utilizate pentru reflectarea în contabilitate a decontărilor cu terţii

Contabilitatea sintetică a datoriilor şi creanţelor precum şi a operaţiilor asimilate acestora se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 4 **„Conturi de terţi"**, din care fac parte următoarele grupe:

grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate", care cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa datoriilor şi creanţelor legate de procesul *cumpărării* de bunuri şi servicii.

grupa 41 „Clienţi şi conturi asimilate", ce cuprinde conturile de creanţe şi datorii provenite din *vânzări* de bunuri şi servicii.

grupa 42 „Personal şi conturi asimilate", care cuprinde conturi de datorii, dar şi de creanţe legate de *decontările cu salariţii* proprii ai unităţii.

grupa 43 „Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate", care cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa *decontărilor cu instituţiile de asigurări sociale şi protecţie socială* aferente propriilor salariaţi.

grupa 44 „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate", care cuprinde conturi de decontări cu *bugetul statului* sau alte organisme pentru impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate acestora.

grupa 45 „Grup şi asociaţi, care cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa datoriilor şi creanţelor din relaţiile cu *unităţile din cadrul grupului* şi cu asociaţii sau acţionarii.

grupa 46 „Debitori şi creditori diverşi", cuprinzând conturi privind creanţele, respectiv datoriile unităţii provenind din operaţii diverse.

grupa 47 „Conturi de regularizare şi asimilate", care cuprinde conturi de delimitare în timp a cheltuielilor şi veniturilor d*in diferenţe de conversie şi operaţii în curs de clarificare.*

grupa 48 „Decontări în cadrul unităţii", cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa *decontărilor dintre unitate şi subunităţi* precum şi a subunităţilor din cadrul aceleiaşi unităţi.

Scanned with OKEN Scanner

grupa 49 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor“, care cuprinde conturi pentru evidenţa provizioanelor aferente *creanţelor depreciate.*

Toate grupele de conturi menţionate cuprind conturi sintetice de gradul I, unele desfăşurându-se şi pe conturi sintetice de gradul II, care sunt operaţionale.

Unităţile mici şi mijlocii pot folosi numai conturi sintetice de gradul I şi numai facultativ conturi sintetice de gradul II.

Unităţile mari utilizează conturi sintetice de gradul II, iar în situaţia în care ele nu există se folosesc conturile sintetice de gradul I.

Structura clasei a 4-a este în aşa mod concepută încât reflectă, în succesiunea fazelor circuitului economic, modalitatea în care unităţile patrimoniale îşi reglementează decontările, astfel:

– în cadrul procesului de aprovizionare, faţă de furnizori;

– în cadrul procesului de desfacere, faţă de clienţi;

– în cadrul procesului de producţie şi repartiţie, faţă de personal, organisme sociale şi protecţie socială şi faţă de bugetul statului.

Desfăşurarea conturilor din **clasa 4 „Conturi de terţi“** se prezintă astfel:

CLASA 4

CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plată pentru imobilizări
408 Furnizori facturi nesosite
409 Furnizori – debitori

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411 Clienţi
413 Efecte de primit
416 Clienţi incerţi
418 Clienţi facturi de întocmit
419 Clienţi – creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal – remuneraţii datorate

Scanned with OKEN Scanner

423 Personal – ajutoare materiale şi protecţie socială
424 Participarea salariaţilor la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI, PROTECŢIE SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurări sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensie suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa asupra valorii adăugate
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului
4483 Datorii faţă de stat
4484 Creanţe în legătură cu statul

45 DECONTĂRI ÎN CADRUL GRUPULUI ŞI CU ASOCIAŢII
451 Decontări în cadrul grupului

Scanned with OKEN Scanner

4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociaţi – conturi curente
4551 Asociaţi – conturi curente
4558 Dobânzi – conturi asociaţi
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii de participaţie – activ
4588 Decontări din operaţii de participaţie – pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie – activ
477 Diferenţe de conversie – pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
497 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

În cadrul structurilor de mai sus, toate conturile care înregistrează **datoriile** au funcţie contabilă de **pasiv**. Se **creditează** cu datoriile create în mod curent faţă de terţi, se **debitează** la decontarea datoriilor, **soldul** este **creditor** şi reprezintă datoriile în curs de decontare.

Conturile care reflectă **creanţele** funcţionează în regimul conturilor **de activ**. Se **debitează** la crearea creanţelor asupra terţilor, se **creditează** la decontarea creanţelor;

Scanned with OKEN Scanner

soldul conturilor este **debitor** şi reprezintă creanţele întreprinderii asupra terţelor persoane.

5.5 CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND DECONTĂRILE CU FURNIZORII

Cumpărările de bunuri şi servicii generează **datorii către furnizori**, a căror stingere urmează să se facă în perioadele următoare.

⇨ După **natura cumpărărilor** efectuate distingem:
- datorii din cumpărări de bunuri şi servicii destinate activităţii de exploatare;
- datorii din cumpărări de imobilizări.

⇨ După **modalitatea stingerii datoriilor** distingem:
- datorii din cumpărări pe credit comercial, a căror stingere se face pe bază de instrumente de decontare obişnuite;
- datorii din cumpărări pe credit cambial, a căror stingere se face pe bază de efecte de comerţ de tip cambial.

⇨ După **scadenţa datoriilor** distingem:
- datorii exigibile, al căror termen de plată este indicat în documentele furnizorilor şi respectiv ale celor de decontare cu aceştia;
- datorii neexigibile pentru cumpărări ce nu sunt însoţite de facturile furnizorilor şi al căror termen de plată se va preciza ulterior de către furnizori.

Datoriile faţă de furnizori sunt datorii din exploatare ce apar ca urmare a derulării operaţiilor de aprovizionare a unităţilor patrimoniale cu cele necesare în vederea desfăşurării în bune condiţii a activităţilor lor. Obligaţiile unităţilor patrimoniale faţă de furnizorii lor se ridică la nivelul valorii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor primite, inclusiv cota de TVA* aferentă. În situaţia în care furnizorul acordă reduceri comerciale, valoarea de înregistrare a obligaţiei este la nivelul netului comercial, plus cota de TVA aferentă. Cu alte cuvinte, valoarea de înscriere a datoriei intrate în patrimoniu este valoarea ei nominală de rambursare. Specificăm faptul că în contabilitate se înregistrează doar datoriile certe faţă de furnizori. Datoria devine certă în momentul transferului de proprietate pentru bunuri, respectiv în momentul realizării lor pentru lucrări şi servicii.

Factura este documentul de bază utilizat pentru consemnarea transferului de proprietate sau a realizării lucrărilor sau serviciilor.

Datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei la cursul de schimb în vigoare la data efectuării tranzacţiei. Diferenţele de curs valutar între data înregistrării datoriei şi cea a plăţii se înregistrează drept cheltuieli sau venituri financiare, după cum diferenţele de curs valutar sunt nefavorabile sau favorabile.

* Cota de TVA se aplică numai la operaţiunile supuse impozitării.

Scanned with OKEN Scanner

La data închiderii conturilor, datoriile în devize neachitate vor fi regularizate în funcţie de cursul valutar al ultimei zile din decembrie, utilizând **conturile 476 „Diferenţe conversie – activ"** pentru diferenţele nefavorabile (în situaţia creşterii cursului valutar) sau **477 „Diferenţe conversie – pasiv"** pentru diferenţele favorabile (în situaţia scăderii cursului valutar).

La începutul anului următor, pentru datoriile în devize, se reiau înregistrările de regularizare printr-o formulă contabilă inversă, anulându-se.

Stingerea obligaţiilor faţă de furnizori se face prin achitarea contravalorii datoriilor cu numerar, prin operaţiuni de decontare fără numerar sau prin efecte comerciale.

Pentru decontările cu furnizorii şi pentru operaţiile asimilate acestora se folosesc următoarele conturi:

401 „Furnizori"
403 „Efecte de plătit"
404 „Furnizori de imobilizări"
405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"
408 „Furnizori – facturi nesosite"
409 „Furnizori – debitori"

Contul 401 „Furnizori" reflectă datoria agentului economic ca urmare a primirii de: materii prime şi materiale, obiecte de inventar, animale şi păsări, mărfuri sau ca urmare a lucrărilor şi serviciilor executate pentru activitatea de exploatare de diferiţi terţi. Acest cont ţine evidenţa decontărilor atât cu furnizorii interni, cât şi cu cei externi.

Este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, a animalelor, a baracamentelor, a mărfurilor şi a ambalajelor intrate în patrimoniu la preţ de achiziţie, prin debitul conturilor care arată natura bunului primit: **300 „Materii prime"**; **301 „Materiale consumabile"**; **321 „Obiecte de inventar"**; **323 „Baracamente"**; **361 „Animale şi păsări"**; **371 „Mărfuri"**; **381 „Ambalaje"**; precum şi cu diferenţele de preţ aferente acestor bunuri, dacă evidenţa acestora se ţine la preţuri prestabilite, prin debitul **conturilor**: **308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"**; **328 „Diferenţe de preţ la obiecte de inventar"**; **368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"**; **378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"**; **388 „Diferenţe de preţ la ambalaje".**
- diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor exprimate în devize ca urmare a creşterii cursului valutar (de la data înregistrării datoriei şi data închiderii exerciţiului), prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;
- reluarea, la începutul anului, a sumelor înregistrate ca diferenţe favorabile de curs valutar la închiderea exerciţiului precedent, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**;
- valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terţi (inclusiv de colaboratori), prin debitul **conturilor**: **611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"**; **612**

Scanned with OKEN Scanner

„Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"; 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"; 614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările"; 621 „Cheltuieli cu colaboratorii"; 622 „Cheltuielile privind comisioanele şi onorariile"; 623 „Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate"; 624 „Cheltuielile cu transportul de bunuri şi de personal"; 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"; 626 „Cheltuielile poştale şi taxe de telecomunicaţii"; 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi";

- valoarea facturilor primite ulterior, bunurile fiind sosite anterior, fără factură, prin debitul **contului 408 „Furnizori – facturi nesosite"**;
- TVA înscris în factură de furnizori, prin debitul **conturilor 4426 „TVA deductibilă"** sau **4428 „TVA neexigibilă"**, dacă furnizorii se vor plăti în rate;
- valoarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi călătorie şi a altor valori achiziţionate, prin debitul **contului 532 „Alte valori"**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate la furnizori, prin debitul **contului 409 „Furnizori – debitori"**.

Se debitează cu:

- sumele achitate furnizorilor, prin creditul conturilor care arată modalitatea de plată: **162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"; 512 „Conturi curente la bănci"; 531 „Casa"; 541 „Acreditive"; 542 „Avansuri de trezorerie"**;
- diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma scăderii cursului valutar, pentru datoriile la 31. XII exprimate în devize, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**;
- reluarea la începutul anului a sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, la închiderea anului precedent, prin **creditul contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;
- valoarea efectelor comerciale acceptate în contul datoriei faţă de furnizori şi care urmează a se achita la scadenţă, prin **creditul contului 403 „Efecte de plată"**;
- diferenţele favorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării datoriilor faţă de furnizori, exprimate în devize, prin creditul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**;
- valoarea avansurilor virate anterior furnizorilor, cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia, prin creditul **contului 409 „Furnizori– debitori"**;
- cu sumele nete achitate colaboratorilor prin creditul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci"** şi **531 „Casa"**, precum şi cu impozitul reţinut acestora, prin creditul **contului 444 „Impozit pe salarii"**;
- cu valoarea sconturilor obţinute de la furnizori, prin creditul **contului 767 „Venituri din sconturi obţinute"**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorului, prin **creditul contului 409 „Furnizori – debitori"**.

***Soldul creditor* al contului reprezintă datoriile unităţilor patrimoniale faţă de furnizori, rămase neachitate.**

Operaţiile privitoare la **contul 401 „Furnizori"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **401 „Furnizori"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Plăţi efectuate către furnizori pe seama unui credit pe termen lung şi mijlociu	162	– Valoarea la preţ de cumpărare a materiilor prime şi materialelor consumabile, obiectelor de inventar, baracamentelor şi amenajărilor provizorii, animalelor tinere şi la îngrăşat, a mărfurilor şi ambalajelor intrate în patrimoniu, achiziţionate cu titlu oneros de la terţi pe bază de facturi	300, 301 321, 323 361, 371, 381
– Valoarea biletelor la ordin sau cambiilor subscrise, acceptate de furnizori	403	– Valoarea la preţ prestabilit a materiilor prime şi materialelor consumabile, obiectelor de inventar, baracamentelor şi amenajărilor provizorii, animalelor tinere şi la îngrăşat, a mărfurilor şi ambalajelor intrate în patrimoniu, achiziţionate cu titlu oneros de la terţi pe bază de facturi, cu reflectarea diferenţelor de preţ.	300-381 308, 328 368, 378 388
– Valoarea avansurilor virate furnizorilor cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia	409	– Valoarea facturilor primite în cazul în care acestea au fost evidenţiate anterior ca facturi nesosite	408
– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorilor	409	– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate la furnizori	409
– Impozitul reţinut din sumele datorate colaboratorilor	444	– TVA înscrisă în facturile furnizorilor	4426
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente facturilor neachitate la închiderea exerciţiului (în negru)	477	– TVA neexigibilă pentru cumpărări fără facturi	4428
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente facturilor neachitate la reluarea lor în exerciţiul următor (în roşu)	477	– Valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terţi în avans	471
– Plăţi efectuate către furnizori din conturi bancare	5121, 5124	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Plăţi efectuate către furnizori din casierie	5311, 5314		
– Plăţi efectuate către furnizori din acreditive	5411, 5412	– Reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului precedent (în roşu)	476
– Plăţi efectuate către furnizori din avansuri de trezorerie	542		
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii externi, la data plăţii lor	765	– Valoarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi călătorie şi a altor valori achiziţionate	5321-5328
– Valoarea sconturilor obţinute de la furnizori	767	– Lucrări executate şi servicii prestate de terţi	611-626 628

Scanned with OKEN Scanner

Contul 403 „Efecte de plătit" se utilizează atunci când datoriile către furnizori se achită prin efecte comerciale, cum sunt tratele sau biletele la ordin.

Cel mai utilizat efect de comerţ este biletul la ordin.

- **Biletul la ordin**, ca formă a cambiei, reprezintă un înscris financiar emis de cumpărător prin care acesta se obligă să achite necondiţionat furnizorului, la o anumită dată şi printr-o anumită bancă, o datorie provenită din cumpărări.

Caracterizarea **contului 403 „Efecte de plătit"** poate fi făcută astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu datoriile către furnizor acceptate de acesta de a se plăti prin efecte de comerţ;
- **se debitează** cu plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale;
- **soldul creditor reprezintă valoarea efectelor de plătit;**
- se dezvoltă în **analitice** deschise pe furnizori şi efecte de plătit.

Operaţiile privitoare la **contul 403 „Efecte de plătit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **403 „Efecte de plătit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţele de curs valutar favorabile aferente efectelor de plată în valută, neachitate la închiderea exerciţiului (în negru)	477	– Valoarea acceptată a cambiilor sau a biletelor la ordin subscrise	401
– Diferenţele de curs valutar favorabile aferente efectelor de plată în valută, neachitate la reluarea lor la începutul exerciţiului următor (în roşu)	477	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar la închiderea exerciţiului aferente datoriilor faţă de furnizorii externi, exprimate în devize, ce urmează a se deconta pe bază de efecte comerciale (în negru)	476
– Plăţi efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale	5121, 5124	– Reluarea lor la începutul exerciţiului financiar următor (în roşu)	476
– Diferenţe favorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de plată în devize	765		

Pentru reflectarea relaţiilor cu furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale, se utilizează un cont distinct – şi anume **contul 404 „Furnizori de imobilizări"**. Este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

– valoarea imobilizărilor facturate de furnizori, prin debitul conturilor ce arată natura imobilizărilor: **201 „Cheltuieli de constituire"**; **205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori asimilate"**; **207 „Fond comercial"**; **208 „Alte imobilizări necorporale"**; **211 „Terenuri"**; **212 „Mijloace fixe"**;

– valoarea lucrărilor şi serviciilor prestate de furnizori pentru realizarea imobilizărilor sus-numite;

Scanned with OKEN Scanner

– TVA înscrisă în factură prin debitul conturilor: **4426 „TVA deductibilă"** sau **4428 „TVA neexigibilă"**, dacă se vor plăti furnizorii de imobilizări în rate;

– diferenţe de curs valutar nefavorabile stabilite la închiderea exerciţiului, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;

– reluarea la începutul anului a sumelor înregistrate la sfârşitul anului anterior ca diferenţe favorabile de curs, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**

Se debitează cu:

– sumele achitate furnizorilor de imobilizări, prin creditul conturilor, care arată modalitatea de plată: **162 „Credite bancare pe termen lung şi mijlociu"**; **512 „Conturi curente la bănci"**; **531 „Casa"**; **541 „Acreditive"**; **542 „Avansuri în regie"**;

– valoarea efectelor comerciale acceptate în contul datoriei faţă de furnizorii de imobilizări şi care urmează a se achita la scadenţă, prin creditul **contului 405 „Efecte de plată pentru imobilizări"**;

– diferenţele favorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării datoriilor în devize faţă de furnizorii de imobilizări, prin creditul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**;

– valoarea sconturilor obţinute de la furnizorii de imobilizări, prin creditul **contului 767 „Venituri din sconturi obţinute"**;

– reluarea la începutul anului a sumelor înregistrate la sfârşitul anului precedent ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;

– diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului financiară, aferente datoriilor neachitate în devize, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**.

***Soldul creditor* al contului reflectă datoriile neachitate ale unităţii patrimoniale faţă de furnizorii de imobilizări.**

După părerea noastră, cât şi a altor specialişti exprimate în literatura de specialitate, nu este necesară utilizarea a două conturi pentru furnizori, unul pentru cumpărări de bunuri, lucrări şi servicii destinate activităţii de exploatare şi altul pentru cumpărări de imobilizări. Doar faptul că achiziţionarea de imobilizări nu se referă direct şi nemijlocit la activitatea de exploatare nu ar justifica suficient ideea reflectării distincte a obligaţiilor provenite din aceste operaţiuni. Acelaşi lucru ni se pare a fi valabil şi pentru efectele comerciale de plătit.*. În planul general de conturi, urmărirea datoriilor încorporate în efecte comerciale se face distinct cu ajutorul a două conturi: **403 „Efecte de plată"** şi **405 „Efecte de plată pentru imobilizări"**.

Utilizarea a două conturi distincte nu ni se pare a fi o soluţie corectă, deoarece efectele comerciale au un regim financiar şi juridic *unic*, indiferent de ce natură a fost obligaţia iniţială şi, deci, normal ar fi să se utilizeze doar un singur cont pentru efectele de plată. Dacă privim modul în care informaţiile furnizate de conturile 401, 404, 403 şi 405 apar în bilanţ şi în anexa 3, „Situaţia creanţelor şi a datoriilor", se constată că aceste elemente sunt grupate împreună la datorii – poziţia furnizori şi conturi asimilate (gr. 40) incluzând şi **contul 408 „Furnizori – facturi nesosite"**.

* Reflectarea în contabilitate a efectelor comerciale va fi tratată la capitolul „Contabilitatea trezoreriei".

Scanned with OKEN Scanner

Contul 404 „Furnizori de imobilizări" este utilizat pentru evidenţa obligaţiilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale. Se aseamănă în ce priveşte conţinutul şi funcţia sa cu **contul 401 „Furnizori"**.

Poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu datoriile faţă de furnizorii de imobilizări necorporale şi corporale;
- **se debitează** la stingerea datoriilor faţă de furnizorii de imobilizări;
- **soldul creditor reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări;**
- se dezvoltă în **analitic** pe furnizori de imobilizări şi eventual pe facturi ale acestora.

Operaţiile privitoare la **contul 404 „Furnizori de imobilizări"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **404 „Furnizori de imobilizări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Plăţi efectuate către furnizorii de imobilizări pe seama unui credit pe termen lung şi mijlociu	162	– Valoarea imobilizărilor necorporale facturate de furnizori, inclusiv a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate de terţi pentru realizarea imobilizărilor necorporale	201, 203, 205, 207, 208
– Valoarea biletelor la ordin sau cambiilor subscrise, acceptate de furnizorii de imobilizări	405		
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente facturilor externe neachitate la închiderea exerciţiului (în negru)	477	– Valoarea imobilizărilor corporale facturate de furnirozi, inclusiv a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate de terţi pentru realizarea imobilizărilor corporale	2111, 2112 2121-2122
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente facturilor externe neachitate, la reluarea lor în exerciţiul următor (în roşu)	477	– TVA înscrisă în facturile furnizorilor – TVA neexigibilă pentru cumpărările fără facturi	4426 4428
Plăţi efectuate către furnizorii de imobilizări: – din conturi bancare – din casierie – din acreditive – din avansuri de trezorerie	5121, 5124 5311, 5314 5411, 5412 542	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor către furnizorii externi de imobilizări (în negru)	476
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente datoriilor către funizorii externi, la data plăţii lor	765	– Reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
– Valoarea sconturilor obţinute de la furnizorii de imobilizări	767		

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări" se foloseşte de cumpărătorii de imobilizări atunci când datoriile către furnizorii de imobilizări se achită prin efecte comerciale de felul tratei sau biletului la ordin.

Scanned with OKEN Scanner

Se aseamănă, în ce priveşte conţinutul şi funcţia sa, cu **contul 403 „Efecte de plătit"**. Caracterizarea **contului „Efecte de plătit pentru imobilizări"** poate fi făcută astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu datoriile către furnizorii de imobilizări acceptate de aceştia de a se plăti prin efecte de comerţ;
- **se debitează** cu plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale;
- **soldul creditor reprezintă valoarea efectelor de plătit;**
- se dezvoltă pe **analitice,** deschise pe furnizori de imobilizări şi efecte de plătit.

Operaţiile privitoare la **contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică astfel:

Debit **405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţe de curs valutar favorabile aferente efectelor de plată în devize, neachitate la închiderea exerciţiului (în negru)	477	– Valoarea acceptată a cambiilor sau a biletelor la ordin subscrise	404
– Diferenţe de curs valutar favorabile aferente efectelor de plată în devize, neachitate la reluarea lor la începutul exerciţiului următor (în roşu)	477	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar la închiderea exerciţiului aferente datoriilor faţă de furnizorii externi de imobilizări, ce urmează a se deconta (în negru)	476
– Plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale	5121, 5124	– Reluarea lor la începutul exerciţiului financiar următor (în roşu)	476
– Diferenţe favorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de plată în devize	765		

Datorită decalajului care există uneori între livrările făcute de furnizori şi facturate, apare ca necesară regularizarea datoriilor şi înregistrarea intrării în patrimoniu a bunurilor. Astfel, bunurile recepţionate de la furnizori, şi **pentru care nu a sosit încă factura**, se evidenţiază în corespondenţă cu **contul 408 „Furnizori – facturi nesosite"**, reflectându-se, astfel, datoria reală faţă de terţi. Este un *cont de pasiv*, care ţine evidenţa bunurilor sosite fără factură, inclusiv TVA aferentă şi a căror valoare este suficient de bine cunoscută. Acest cont ţine şi evidenţa lucrărilor terminate şi a serviciilor prestate de furnizori şi nefacturate încă.

Contul *se creditează* cu:

– valoarea bunurilor constatate ca fiind sosite fără factură, prin debitul conturilor: **300 „Materii prime"; 301 „Materiale consumabile"; 321 „Obiecte de inventar"; 323 „Baracamente"; 361 „Animale şi păsări"; 371 „Mărfuri"; 381 „Ambalaje"**.

– valoarea lucrărilor terminate şi a serviciilor pentru care nu s-a primit încă factura de la furnizori, prin debitul conturilor: **604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"**;

Scanned with OKEN Scanner

605 „Cheltuieli privind energia şi apa“; 611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile“; 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile“; 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare“; 614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările“; 621 „Cheltuieli cu colaboratorii“; 622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile“; 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“; 624 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări“; 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii“; 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“;

– TVA aferentă bunurilor, lucrărilor şi serviciilor intrate fără factură, prin debitul **contului 4428 „TVA neexigibilă“;**

– diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor către furnizori externi şi pentru care nu au sosit facturile, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ“;**

– reluarea la începutul anului a diferenţelor favorabile de curs valutar înregistrate la finele anului precedent prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv“.**

Contul *se debitează* atunci când soseşte factura de la furnizor, prin creditul **contului 401 „Furnizori“:**

– cu diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor către furnizorii externi şi pentru care nu s-au primit încă facturile, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv“;**

– reluarea la începutul anului a diferenţelor nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele anului precedent, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ“.**

***Soldul creditor* reflectă valoarea estimată a facturilor nesosite încă.**

Operaţiile privitoare la **contul 408 „Furnizori – facturi nesosite“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **408 „Furnizori – facturi nesosite“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea facturilor sosite, ce devin datorii exigibile	401	– Valoarea bunurilor aprovizionate de la furnizori, fără factură	300, 301, 321 323, 361, 371 381
– Diferenţe favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului aferente datoriilor către furnizorii externi, pentru care nu s-au primit facturi (în negru)	477	– TVA neexigibilă aferentă bunurilor aprovizionate, serviciilor prestate şi lucrărilor executate de furnizori, fără facturi	4428
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor către furnizorii externi, pentru care nu s-au primit încă facturi (în negru)	476
– La reluarea lor la începutul exerciţiului financiar următor (în roşu)	477	– La reluarea lor la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
		– Valoarea lucrărilor executate şi serviciilor prestate de furnizori, fără factură	611-626 628

Scanned with OKEN Scanner

Din grupa „Furnizori şi conturi asimilate" face parte şi **contul 409 „Furnizori – debitori"**. Spre deosebire de celelalte conturi din această grupă şi care reflectă datorii ale unităţii, **contul 409 „Furnizori – debitori"**, dimpotrivă, evidenţiază creanţele întreprinderii faţă de terţi pentru avansurile sau aconturile acordate.

Avansurile reprezintă sumele achitate cu anticipaţie furnizorilor de către unităţile patrimoniale, înaintea începerii execuţiei unei comenzi, deci pentru bunuri, lucrări sau servicii ce urmează a se primi ulterior.

Aconturile reprezintă sumele achitate cu anticipaţie furnizorilor de către unităţile patrimoniale ca urmare a executării parţiale de către furnizor a comenzilor, deci pentru lucrări sau o serie de livrări deja începute.

Contul 409 „Furnizori – debitori" este *cont de activ.*

Se debitează cu:

■ valoarea avansurilor sau aconturilor acordate furnizorilor, prin creditul conturilor care arată modalitatea de plată:

512 „Conturi curente la bănci";

531 „Casa";

■ valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturare la furnizori prin creditul **contului 401 „Furnizori"**;

■ diferenţe de curs valutar favorabile înregistrate la sfârşitul exerciţiului aferente avansurilor acordate în devize şi nedecontate, încă, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**;

■ reluarea la începutul anului următor a sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar la sfârşitul anului precedent aferente avansurilor acordate în devize, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**.

Se creditează cu:

■ valoarea avansurilor sau aconturilor regularizate cu furnizorii, la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor pentru care au fost acordate, prin debitul **contului 401 „Furnizori"**;

■ valoarea sumelor restituite de furnizori din avansuri sau aconturi, ca urmare a regularizării făcute cu aceştia, prin debitul **conturilor: 512 „Conturi curente la bănci"; 531 „Casa"**;

■ valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire înapoiate furnizorilor, prin debitul **contului 401 „Furnizori"**, precum şi cu degradările suferite de acestea prin **contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele"**;

■ valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reţinute în stoc, prin debitul **contului 381 „Ambalaje"**;

■ diferenţele nefavorabile de curs valutar constatate la încheierea exerciţiului aferente avansurilor acordate în devize, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;

Scanned with OKEN Scanner

■ reluarea în anul următor a sumelor înregistrate la sfârşitul anului precedent ca diferenţe favorabile de curs, aferente avansurilor acordate în devize, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**.

Soldul debitor **al contului reflectă creanţele unităţii faţă de furnizori, constând în avansuri şi aconturi acordate acestora şi nedecontate încă.**

Operaţiile privitoare la **contului 409 „Furnizori – debitori"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel.

Debit **409 „Furnizori – debitori"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori	401	– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor şi reţinute în stoc	381
– Diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului, aferente avansurilor în devize (în negru)	477	– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor	401
– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar la începutul exerciţiului următor (în roşu)	477	– Valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor	401
– Valoarea avansurilor achitate în contul unor livrări de bunuri, prestări de servicii sau execuţări de lucrări, acordate prin cont bancar	5121, 5124	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize, acordate furnizorilor la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Valoarea avansurilor achitate în contul unor livrări de bunuri, prestări de servicii sau execuţări de lucrări, acordate în numerar	5311, 5314	– Reluarea diferenţelor nefavorabile la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
		– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate şi incluse în cheltuieli	608
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării lor	665

Remarcă: În timp ce conturile 401, 403, 404, 405, 408 sunt conturi de *datorii*, deci cu funcţie de *pasiv*, contul 409 este cont de *creanţe* cu funcţie de *activ*. A se vedea şi semnificaţia cifrei 9 din poziţia a treia din simbolul contului.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicaţii practice

Exemplul 1: Materii prime cumpărate de la furnizori, evaluate la cost de achiziţie şi achitate cu ordin de plată:

● Recepţia materiilor prime

%	=	**401** „Furnizori"	**12.200.000**
300 „Materii prime"			10.000.000
4426 „TVA deductibilă"			2.200.000

● Achitarea datoriei către furnizori:

401 „Furnizori"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**12.200.000**

Exemplul 2. Materiale consumabile, evaluate la preţ standard, cumpărate de la furnizori şi achitate cu filă cec din carnete cu limită de sumă:

● Recepţia materialelor consumabile:

%	=	**401** „Furnizori"	**13.420.000**
3011 „Materiale auxiliare"			10.000.000
308 „Diferenţe de preţ la materiale"			1.000.000
4426 „TVA deductibilă"			2.420.000

● Achitarea datoriei către furnizori:

401 „Furnizori"	=	**5126** „Carnete de cec cu limită de sumă"	**13.420.000**

Exemplul 3. Acordarea unui avans furnizorului de energie electrică, care se regularizează ulterior, diferenţa de plată se achită printr-un bilet la ordin:

● Acordarea unui avans furnizorului de energie:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**24.400.000**
409 „Furnizori-debitori"			20.000.000
4426 „TVA deductibilă"			4.400.000

Scanned with OKEN Scanner

● Energia electrică furnizată:

%	= **401** „Furnizori“	**122.000.000**
605 „Cheltuieli privind energia și apa“		100.000.000
4426 „TVA deductibilă“		22.000.000

● Regularizarea avansului acordat:

%	= **409** „Furnizori-debitori“	**20.000.000**
401 „Furnizori“		24.400.000
4426 „TVA deductibilă“		4.400.000

● Acceptarea de către furnizor a unui bilet la ordin pentru decontarea diferenței de plată:

401 „Furnizori“	= **403** „Efecte de plată“	**97.600.000**

● Decontarea la scadență a biletului la ordin:

403 „Efecte de plătit“	= **5121** „Conturi la bănci în lei“	**117.600.000**

Exemplul 4. Mărfuri cumpărate, evaluate la cost de achiziție, refuzate la plată și restituite furnizorului:

● Sosirea mărfurilor la cumpărător, de la furnizor:

%	= **401** „Furnizori“	**12.200.000**
371 „Mărfuri“		10.000.000
4426 „TVA deductbilă“		2.200.000

● Refuzul de plată, ca urmare a unor deficiențe de calitate constatate ulterior recepției, acceptat de furnizor care emite o factură în roșu:

%	= **401** „Furnizori“	12.200.000
371 „Mărfuri“		10.000.000
4426 „TVA deductibilă“		2.200.000

sau

● în contabilitatea clientului:

401 „Furnizori“	= %	**12.200.000**
	371 „Mărfuri“	10.000.000
	4426 „TVA deductibilă“	2.200.000

Scanned with OKEN Scanner

● în contabilitatea furnizorului:

%	= **411** „Clienți"	**12.200.000**
701 „Venituri din vânzarea produselor finite"		10.000.000
4427 „TVA colectată"		2.200.000

Exemplul 5. Reduceri de prețuri acordate de către furnizori:

a) Rabatul reprezintă o reducere care poate să o acorde furnizorul clientului său pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate.

b) Remiza reprezintă o reducere acordată de furnizor pentru considerație față de client, pentru comenzi de mărimi deosebite sau alte motive.

c) Risturnul reprezintă o reducere ce poate fi acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărăturilor.

Înregistrări contabile:

⇨ Dacă rabatul sau remiza se acordă cu ocazia livrărilor, ele sunt cuprinse în facturi ca o diminuare a valorii de plată, înregistrarea lor în contabilitate se face în mod obișnuit ca intrări de bunuri, dar la o valoare redusă.

⇨ Dacă rabatul sau remiza se acordă ulterior printr-o factură în roșu întocmită de furnizor se fac următoarele înregistrări contabile:

● Primirea de materiale la prețuri obișnuite:

%	= **401** „Furnizori"	**122.000.000**
3011 „Materiale auxiliare"		100.000.000
4426 „TVA deductibilă"		2.200.000

● Ulterior apare factura în roșu a furnizorului pentru un rabat acordat de acesta de 10% la materialele livrate anterior:

%	= **401** „Furnizori"	**12.200.000**
3011 „Materiale auxiliare"		10.000.000
4426 „TVA deductibilă"		2.200.000

● În cazul risturnului care se acordă, de regulă, la sfârșitul anului, când materialele pot fi consumate:

%	= **401** „Furnizori"	**12.200.000**
6011 „Cheltuieli cu materiale auxiliare"		10.000.000
4426 „TVA deductibilă"		2.200.000

Exemplul 6. Reduceri financiare primite de un client pentru plata furnizorului înainte de termen (scont obținut):

Scanned with OKEN Scanner

● Imobilizări corporale facturate de furnizori:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări“	**122.000.000**
2123 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare“			100.000.000
4426 „TVA deductibilă“			22.000.000

● Plata furnizorului înainte de termen, situaţie în care s-a obţinut un scont de 10%:

404 „Furnizori de imobilizări“	=	%	**122.000.000**
		5121 „Conturi la bănci în lei“	109.800.000
		767 „Venituri din sconturi obţinute“	12.200.000

Exemplul 7. Mărfuri sosite de la furnizori fără factură:

● Recepţia provizorie a mărfurilor sosite:

%	=	**408** „Furnizori-facturi nesosite“	**122.000.000**
371 „Mărfuri“			100.000.000
4428 „TVA neexigibilă“			22.000.000

● Primirea facturii de la furnizor:

408 „Furnizori-facturi nesosite“	=	**401** „Furnizori“	122.000.000
4426 „TVA deductibilă“	=	**4428** „TVA neexigibilă“	22.000.000

Exemplul 8. Ambalaje restituibile primite odată cu mărfurile cumpărate:

a) Când ambalajele se restituie furnizorului (500.000 lei):

● Recepţia mărfurilor şi ambalajelor:

%	=	**401** „Furnizori“	**6.710.000**
371 „Mărfuri“			5.000.000
409 „Furnizori-debitori“			500.000
4426 „TVA deductibilă“			1.210.000

● Se restituie ambalajele furnizorului:

%	=	**409** „Furnizori-debitori“	**500.000**
401 „Furnizori“			610.000
4426 „TVA deductibilă“			110.000

Scanned with OKEN Scanner

● Se achită restul datoriei la furnizor:

401 „Furnizori"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**6.100.000**

b) Când ambalajele se reţin de la cumpărător:

● Recepţia mărfurilor şi ambalajelor:

%	=	**401** „Furnizori"	**6.710.000**
371 „Mărfuri"			5.000.000
409 „Furnizori-debitori"			500.000
4426 „TVA deductibilă"			1.210.000

● Ambalajele reţinute trecute în categoria activelor circulante materiale:

381 „Ambalaje"	=	**409** „Furnizori-debitori"	**500.000**

● Achitarea furnizorului:

401 „Furnizori"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**6.710.000**

c) Când ambalajele nu se pot restitui furnizorului fiind deteriorate.

● Recepţia mărfurilor şi ambalajelor:

%	=	**401** „Furnizori"	**6.710.000**
371 „Mărfuri"			5.000.000
409 „Furnizori-debitori"			500.000
4426 „TVA deductibilă"			1.210.000

● Ambalaje degradate ce nu se pot restitui furnizorului:

608 „Cheltuieli privind ambalajele"	=	**409** „Furnizori-debitori"	**500.000**

● Achitarea furnizorului:

401 „Furnizori"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**6.710.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 9 – exemplu complex.

① Pe baza facturii şi a recepţiei bunurilor se înregistrează aprovizionarea unităţii cu materii prime în valoare de 23.000.000 lei, reduceri comerciale 1.650.650 lei. TVA = 22% (valoare 4.696.857 lei):

26.046.207	**%**	=	**401** „Furnizori"	**26.046.207**
21.349.350	**300** „Materii prime"			
4.696.857	**4426** „TVA deductibilă"			

② Pe baza facturii de reducere sosită de la furnizor, a extrasului de cont şi a ordinului de plată se înregistrează scontul acordat de furnizor de 2%, adică de 333.050 lei şi achitarea obligaţiilor faţă de acesta.

26.046.207	**401** „Furnizori"	=	**%**	**26.046.207**
			705 „Venituri din sconturi obţinute"	333.050
			512 „Conturi curente la bănci"	25.713.157

③ Se înregistrează factura pentru reparaţiile efectuate de terţi la utilajele de producţie în valoare de 6.000.000 lei şi factura pentru curentul electric consumat de 4.000.0000 lei, cota de TVA = 22%.

7.320.000	**%**	=	**401** „Furnizori"	**7.320.000**
6.000.000	**611** „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"			
1.320.000	**4426** „TVA deductibilă"			

şi

4.880.000	**%**	=	**401** „Furnizori"	**4.880.000**
4.000.000	**605** „Cheltuieli privind energia şi apa"			
880.000	**4426** „TVA deductibilă"			

④ Se recepţionează mărfuri la sfârşitul exerciţiului *N*, ce au sosit fără factură. Cantitatea recepţionată este de 1000 kg, preţul negociat fiind de 10.000 lei/kg, TVA = 22%, deci valoarea totală estimată a obligaţiilor este de 12.200.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

12.200.000	**%**	=	**408** „Furnizori – facturi nesosite“	**12.200.000**
10.000.000	**371** „Mărfuri“*			
2.200.000	**4428** „TVA neexigibilă“			

5) În exerciţiul *N+1* se primeşte factura de la furnizorul de mărfuri având următoarea situaţie:

a) valoarea mărfurilor 10.000.000 lei, TVA = 22%;

b) valoarea mărfurilor ca urmare a încadrării lor la o calitate superioară este de 1000 kg x 12.000 lei/kg = 12.000.0000 lei, TVA = 22%.

În situaţia **a)** în care valoarea estimată corespunde cu valoarea facturii sosite ulterior:

12.200.000	**408** „Furnizori – facturi nesosite“	=	**401** „Furnizori“	**12.200.000**

şi

2.200.000	**4426** „TVA deductibilă“	=	**4428** „TVA neexigibilă“	**2.200.000**

În situaţia **b)** ca urmare a schimbării preţului, faţă de cel iniţial luat în calculul estimativ:

12.436.000	**%**	=	**401** „Furnizori“	**12.436.000**
12.200.000	**408** „Furnizori – facturi nesosite“			
200.000	**371** „Mărfuri“			
36.000	**4426** „TVA deductibilă“			

şi

2.200.000	**4426** „TVA deductibilă“	=	**4428** „TVA neexigibilă“	**2.200.000**

* Mărfurile sunt înregistrate în acest exemplu la preţul de cumpărare.

Scanned with OKEN Scanner

5.6. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND DECONTĂRILE CU CLIENŢII

Cea mai mare parte a creanţelor agenţilor economici sunt legate direct de exploatare, adică de acel domeniu care face obiectul principal al funcţionării lor. **Creanţele faţă de clienţi** rezultă ca urmare a vânzării producţiei, respectiv realizării lucrărilor sau serviciilor şi au în contrapartidă venituri din exploatare.

Creanţele întreprinderii faţă de clienţii săi îşi au izvorul în schimbul de consimţământ concretizat într-o comandă fermă din partea clientului şi acceptată de producător sau având ca bază contractele încheiate. Creanţele devin certe, sigure, în momentul transferului de proprietate pentru vânzări şi în momentul realizării lor pentru lucrări şi servicii. Transferul de proprietate se produce, deci, în momentul livrării bunurilor, respectiv al realizării lucrărilor sau prestaţiilor de servicii, moment care, în practică, corespunde cu facturarea.

- **După modalitatea lichidării creanţelor** distingem:
  - creanţe din vânzări pe credit comercial, a căror încasare se face cu instrumente de decontare obişnuite;
  - creanţe din vânzări pe credit cambial, a căror încasare se face pe bază de efecte de comerţ de tip cambial.

- **După scadenţa creanţelor** distingem:
  - creanţe exigibile, al căror termen de încasare este menţionat în documentele de livrare;
  - creanţe neexigibile, pentru vânzări ce nu sunt însoţite de facturi şi al căror termen de încasare se va preciza ulterior, la întocmirea facturii.

Pe baza facturii, creanţele se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare în patrimoniu care corespunde cu valoarea lor nominală, adică cu totalul de plată (valoarea în preţ sau tarif negociat + TVA)*. În cazul că se acordă reduceri comerciale, valoarea nominală a creanţei este dată tot de netul comercial, scontul acordat înregistrându-se separat ca şi o cheltuială financiară. Scontul** va reduce, deci, valoarea creanţei iniţiale printr-o înregistrare ulterioară.

Creanţele în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operaţiunilor.

Diferenţele de curs valutar, între data înregistrării creanţelor în devize şi data

* Cota de TVA se aplică doar operaţiunilor care sunt supuse impozitării.
** Cel mai adesea sconturile de decontare se acordă a posteriori, printr-o factură de reducere.

Scanned with OKEN Scanner

încasării lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după cum diferenţele sunt favorabile sau nefavorabile.

În ceea ce priveşte valoarea de bilanţ, creanţele vor figura la valoarea lor din contabilitate, adică la valoarea lor nominală, însă, aplicând principiul prudenţei se va constitui un *provizion pentru deprecierea creanţelor – clienţi* (cont 491) în situaţia în care se prevede o pierdere posibilă.

În ceea ce priveşte creanţele în devize, la sfârşitul exerciţiului se vor înregistra diferenţele de curs valutar dintre valoarea la data intrării creanţelor şi valoarea acestora la cursul ultimei zile a exerciţiului utilizând **conturile: 476 „Diferenţe de conversie – activ"** pentru diferenţele nefavorabile şi **contul 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"** pentru cele favorabile.

La începutul exerciţiului următor se reiau (anulează) aceste înregistrări printr-o formulă contabilă inversă.

Stingerea creanţelor faţă de clienţi se face prin încasarea contravalorii acestora pe baza decontărilor cu numerar, fără numerar sau prin efecte comerciale.

Stingerea creanţelor mai poate avea loc, uneori, prin prescripţie sau ca urmare a trecerii la clienţi incerţi sau litigioşi.

Pentru decontările cu clienţi şi pentru operaţiile asimilate acestora se folosesc următoarele conturi:

411 „Clienţi"
413 „Efecte de primit"
416 „Clienţi incerţi"
418 „Clienţi – facturi de întocmit"
419 „Clienţi – creditori"

Contul care ţine evidenţa decontărilor cu clienţii interni sau externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate şi servicii prestate pe bază de facturi este **contul 411 „Clienţi"**.

Este un *cont de activ.*

În debitul **contului 411 „Clienţi"** se înregistrează:

- preţul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, la care se adaugă TVA colectată aferentă, prin creditul **conturilor: 701 „Venituri din vânzarea produselor finite"; 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"; 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale"; 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"; 705 „Venituri din studii şi cercetări"; 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune, chirii"; 707 „Venituri din vânzări de mărfuri"; 708 „Venituri din activităţi anexe"; 4427 „TVA colectată"** sau **4428 „TVA neexigibilă"** pentru livrări cu plata în rate;

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate anterior şi care abia acum se facturează, prin creditul **contului 418 „Clienţi – facturi de întocmit“**;
- la deschiderea exerciţiului cu reluarea sumelor înregistrate la sfârşitul exerciţiului precedent ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ“**;
- la sfârşitul exerciţiului, cu diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma creşterii cursului valutar, aferente creanţelor exprimate în devize, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv“**;
- contravaloarea creanţelor reactivate, prin creditul **contului 754 „Venituri din creanţe recuperate“**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturate clienţilor, prin creditul **contului 419 „Clienţi – creditori“**.

În creditul **contului 411 „Clienţi“** se înregistrează:

- sumele încasate de la clienţi în conturile de disponibilităţi bancare sau în numerar, prin debitul **conturilor: 512 „Conturi curente la bănci“** sau **531 „Casa“**;
- contravaloarea efectelor comerciale acceptate şi preluate în contul livrărilor sau prestaţiilor făcute, prin debitul **contului 413 „Efecte de primit“**;
- sumele datorate de către clienţii rău platnici, dubioşi sau cu care unitatea se află în litigiu, prin debitul **contului 416 „Clienţi incerţi“**;
- contravaloarea bunurilor livrate, a lucrărilor executate şi a serviciilor prestate, decontate pe seama avansurilor primite de la clienţi, prin debitul **contului 419 „Clienţi – creditori“**;
- diferenţele nefavorabile de curs valutar, stabilite la închiderea exerciţiului, aferente creanţelor exprimate în devize, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ“**;
- reluarea la începutul exerciţiului a sumelor înregistrate în exerciţiul precedent ca diferenţe favorabile de curs valutar, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv“**;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia încasării creanţelor exprimate în devize, prin debitul **contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi, prin debitul **contului 419 „Clienţi – creditori“**;
- valoarea sconturilor acordate clienţilor, prin debitul **contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“**.

***Soldul debitor* al contului reprezintă sumele datorate de către clienţi, deci creanţele faţă de aceştia neîncasate încă.**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 411 „Clienţi“**, reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **411 „Clienţi“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, evidenţiate anterior în contul 418	418	– Valoarea efectelor comerciale acceptate pentru decontarea livrărilor	413
– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor	419	– Sumele datorate de clienţii incerţi, dubioşi, rău platnici sau aflaţi în litigiu	416
– TVA colectată aferentă livrărilor – TVA neexigibilă aferentă livrărilor făcute fără facturi	4427 4428	– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi	419
– Valoarea creanţelor reprezentând vânzări cu plata în rate cu perceperea de dobânzi, cu încasare ulterioară	472	– Decontarea avansurilor încasate de la clienţi	419
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente creanţelor exprimate în devize, la închiderea exerciţiului financiar (în negru)	477	– Reluarea diferenţelor nefavorabile, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	477	– Valoarea cecurilor acceptate pentru decontarea livrărilor	5112
– Valoarea la preţ de vânzare a mărfurilor, produselor, semifabricatelor etc. livrate, lucrărilor efectuate şi serviciilor prestate	701+708	– Sumele încasate de la clienţi: – în conturile de disponibilităţi bancare – în numerar	5121, 5124 5311, 5314
– Valoarea creanţelor reactivate	754	– Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize, la data încasărilor	665
		– Valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea înainte de termen a creanţelor	667

Contul 413 „Efecte de primit“ reflectă drepturile de creanţă stabilite pe bază de efecte comerciale pentru livrările de bunuri şi servicii. Aceleaşi efecte comerciale sunt înregistrate în contabilitatea cumpărătorului la **contul 403 „Efecte de plătit“**. Poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **creanţe**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu sumele datorate de clienţi reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate;
- **se creditează** cu efectele comerciale primite de la clienţi;

Scanned with OKEN Scanner

- **soldul debitor reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit;**
- se dezvoltă pe **analitice** deschise pe clienți și efecte de primit.

Operațiile privitoare la **contul 413 „Efecte de primit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **413 „Efecte de primit"** **Credit**

Operații cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operații cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele datorate de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate	411	– Diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor datorate de clienții externi, a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, la închiderea exercițiului (în negru)	476
– Diferențe favorabile de curs valutar aferente creanțelor datorate de clienții externi a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, la închiderea exercițiului (în negru)	477	– Reluarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, la începutul exercițiului următor (în roșu)	476
– Reluarea diferențelor favorabile de curs valutar, la începutul exercițiului următor (în roșu)	477	– Efecte comerciale primite de la clienți	5113
		– Efecte comerciale remise spre scontare	5114
		– Încasarea efectelor comerciale, considerate efecte de primit, prin bancă	5121, 5124

Dacă se constată la sfârșitul exercițiului că anumite creanțe față de anumiți clienți devin incerte sau dubioase, adică încasarea lor în parte sau în totalitate este îndoielnică, ținând cont de situația financiară nesatisfăcătoare a debitorului, acestea se vor transfera din **contul 411 „Clienți"** în **contul 416 „Clienți incerți"**. Creanța se va transfera cu nivelul ei total, deci inclusiv cu cota de TVA.

Contul 416 „Clienți incerți" este un *cont de activ*, care ține evidența clienților incerți, rău platnici, dubioși sau cu care unitatea se află în litigiu.

Se debitează cu:

– contravaloarea creanțelor față de clienții care se dovedesc rău platnici, dubioși, incerți sau cu care unitatea este în litigiu, preluate în acest cont, prin creditul **contului 411 „Clienți"**;

– reluarea sumelor înregistrate ca diferențe nefavorabile de curs valutar la închiderea exercițiului anterior pentru creanțele incerte în valută, prin creditul **contului 476 „Diferențe de conversie – activ"**;

– diferențe favorabile de curs valutar între valoarea de intrare și cea de la sfârșitul exercițiului, aferentă creanțelor incerte în valută, prin creditul **contului 477 „Diferențe de conversie – pasiv"**.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu:

– sumele recuperate, încasate în conturile de disponibilităţi sau în numerar de la clienţi incerţi sau în litigiu, prin debitul **conturilor 5121 „Conturi la bănci în lei"; 5124 „Conturi la bănci în devize"; 531 „Casa";**

– diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate la închiderea exerciţiului, aferente creanţelor incerte sau în litigiu, exprimate în devize, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;

– reluarea la începutul anului a sumelor înregistrate ca diferenţe favorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului anterior, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**;

– creanţele ce se constată a fi definitiv nerecuperabile, scoase din activ, prin debitul **conturilor 654 „Pierderi din creanţe"** şi **4427 „TVA colectată"***;

– diferenţele de curs valutar nefavorabile rezultate ca urmare a încasării unor creanţe în devize, ce figurau ca incerte sau litigioase, prin debitul **contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**.

Soldul debitor **reprezintă sumele datorate de clienţii dubioşi, incerţi sau cu care unitatea patrimonială se află în litigiu.**

Concomitent cu constatarea caracterului incert al creanţei şi transferarea ei în **contul 416**, aplicând principiul prudenţei, se va proceda la constituirea unui provizion pentru deprecierea creanţelor, cu suma probabilă a pierderii.** Nivelul acestui provizion se va stabili fără a lua în calcul TVA şi se va aprecia pentru fiecare creanţă în parte ţinând cont de circumstanţe. Provizionul constituit se va reflecta în contabilitate cu ajutorul **contului 491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi"**.

Contul 491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi" este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

– sumele reprezentând provizioane constituite pentru clienţi dubioşi, incerţi sau aflaţi în litigiu, prin debitul **contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privin provizioane pentru deprecierea activelor circulante"**.

Se debitează cu:

– sumele reprezentând provizioane diminuate sau anulate, prin trecerea acestora la venituri prin creditul **contului 7814 „Venituri din provizoane pentru deprecierea activelor circulante"**.

Soldul creditor **al contului reprezintă provizioanele constituite, aferente deprecierii creanţelor din conturile de clienţi.**

Operaţiile privitoare la **contul 416 „Clienţi incerţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

---

* Deoarece TVA a fost înregistrată la 4427 în momentul facturării şi a fost decontată bugetului de stat în luna respectivă, la constatarea pierderii creanţei se va diminua obligaţia faţă de buget prin debitarea **contului 4427**.

** Hotărârea Guvernului nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării şi deductibilităţii fiscale a provizioanelor agenţilor economici.

Scanned with OKEN Scanner

Debit **416 „Clienţi incerţi“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea bunurilor livrate, prestaţiilor efectuate sau lucrărilor executate clienţilor care se dovedesc rău platnici, dubioşi, incerţi sau în litigiu	411	– Sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidenţă a clienţilor incerţi sau în litigiu inclusiv TVA aferentă	4427, 654
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente clienţilor externi incerţi sau în litigiu, la închiderea exerciţiului (în negru)	477	– Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor externi incerţi la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	477	– Reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
		– Sumele încasate în conturile de disponibilităţi de la clienţii incerţi sau în litigiu	5121, 5124
		– Sumele încasate în numerar de la clienţii incerţi sau în litigiu	5311, 5314
		– Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor externi incerţi sau în litigiu, încasaţi	665

În mod obişnuit, livrarea este însoţită de factură, dar nu întotdeauna se întâmplă aşa. De aceea, trebuie făcute eventualele regularizări care să ţină cont de decalajele existente între livrări şi facturări. Livrările efectuate sau lucrările executate şi serviciile prestate, inclusiv TVA aferentă, **pentru care nu s-au întocmit facturi**, dar a căror valoare este bine determinată, reprezintă venituri ale perioadei în care s-au făcut aceste livrări şi trebuie înregistrate la creanţe într-un cont distinct **418 „Clienţi – facturi de întocmit“**.

Situaţii de această natură se întâlnesc mai ales la livrările nestocabile cum ar fi: livrările de energie de orice fel, de apă, servicii telefonice şi altele. Acestea sunt creanţe neexigibile la data livrării. Ele devin exigibile odată cu întocmirea facturii şi aducerea ei la cunoştinţa clientului.

Astfel de creanţe pot fi înregistrate şi în cursul exerciţiului însă ele devin absolut necesare la închidera lui sau la data întocmirii bilanţului, deoarece în caz contrar s-ar denatura activul patrimonial şi rezultatul exerciţiului.

De menţionat că nu numai creanţa respectivă este neexigibilă, dar şi TVA aferentă este tot neexigibilă.

Contul 418 „Clienţi – facturi de întocmit“ este *cont de activ.*

Se debitează cu:

- contravaloarea bunurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate către clienţi aferente exerciţiului în curs pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv TVA aferentă, prin creditul **conturilor 701** la **708** şi **4428 „TVA neexigibilă“**;

Scanned with OKEN Scanner

■ diferenţele favorabile de curs valutar constatate la închiderea exerciţiului, aferente creanţelor în devize pentru care nu s-au întocmit facturi, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**;

■ reluarea la începutul anului a diferenţelor nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului precedent, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**.

Se creditează în momentul facturării bunurilor livrate anterior sau a lucrărilor executate şi serviciilor prestate anterior, prin debitul **contului 411 „Clienţi"**, precum şi cu:

■ diferenţele nefavorabile de curs valutar constatate cu ocazia facturării, prin debitul **contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**;

■ diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize, nefacturate până la închiderea exerciţiului financiar, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;

■ reluarea la începutul anului a diferenţelor favorabile de curs valutar înregistrate la finele anului precedent, prin debitul **contului 477 „Diferenţele de conversie – pasiv"**.

***Soldul debitor* al contului reprezintă valoarea bunurilor livrate, a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate pentru care nu s-au întocmit încă facturi.**

Operaţiile privitoare la **contul 418 „Clienţi – facturi de întocmit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **418 „Clienţi – facturi de întocmit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea livrărilor de bunuri şi servicii pentru care nu s-au întocmit facturi inclusiv TVA aferentă	**701-708 4428**	– Valoarea facturilor întocmite către clienţi	**411**
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize, înregistrate la închiderea exerciţiului, pentru care nu s-au întocmit facturi (în negru)	**477**	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize, nefacturate la închiderea exerciţiului (în negru)	**476**
– Reluarea diferenţelor de curs valutar favorabile, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	**477**	– Reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar la începutul exerciţiului financiar următor (în roşu)	**476**
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor – facturi de întocmit	**665**

Dacă toate conturile din gr. 41, tratate până în prezent, au fost de activ, reflectând creanţe din exploatare, **contul 419 „Clienţi – creditori"** înregistrează sumele primite

Scanned with OKEN Scanner

sub formă de avansuri sau aconturi, deci datorii ale unităţii. A se vedea şi semnificaţia cifrei 9 în poziţia a treia din simbolul contului.

Contul 419 „Clienţi – creditori" este un *cont de pasiv* care exprimă obligaţiile unităţilor patrimoniale faţă de clienţii lor pentru avansurile sau aconturile încasate de la aceştia. Acestea se vor lichida apoi prin decontarea lor, pe seama facturării livrărilor sau prestaţiilor ulterioare, urmând a se încasa doar diferenţa între nivelul total al facturii şi avansul sau acontul deja primit.

Se creditează cu:

- sumele încasate de la clienţi, sub formă de avansuri sau de aconturi pentru livrări, executări sau prestări viitoare, prin debitul conturilor care arată modalitatea de încasare: **512 „Conturi curente la bănci"** şi **531 „Casa"**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturate clienţilor prin debitul **contului 411 „Clienţi"**;
- diferenţele nefavorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului, aferente avansurilor primite în devize şi nedecontate încă, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**;
- la începutul anului următor, cu reluarea sumelor reprezentând diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la sfârşitul anului precedent, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**.

Se debitează cu:

- valoarea avansurilor sau aconturilor primite, decontate clienţilor pe seama livrărilor de bunuri, a prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări, facturate acestora, prin creditul **contului 411 „Clienţi"**;
- diferenţele favorabile de curs valutar consatate cu ocazia decontării avansurilor în devize, prin creditul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire primite de la clienţi, prin creditul **contului 411 „Clienţi"**;
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de redistribuire nerestituite de clienţi, prin creditul **contului 708 „Venituri din activităţi diverse"**;
- diferenţele favorabile de curs valutar aferente avansurilor primite în devize, şi nedecontate până la sfârşitul anului, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**;
- reluarea la începutul anului a sumelor reprezentând diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la sfârşitul exerciţiului precedent, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie – activ"**.

***Soldul creditor* al contului reprezintă datoriile unităţii faţă de clienţi pentru avansurile sau aconturile primite şi nedecontate, încă.**

Operaţiile privitoare la **contul 419 „Clienţi – creditori"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **419 „Clienţi-creditori"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Decontarea avansurilor încasate de la clienţi la livrarea bunurilor şi serviciilor	411	– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor	411
– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi	411	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor în devize primite de la clienţi, la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize primite de la clienţi, la închiderea exerciţiului (în roşu)	477	– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, la începutul exerciţiului viitor (în roşu)	477	– Sumele încasate prin bancă de la clienţi reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări	5121, 5124
– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituire, nerestituite de clienţi, reţinute de aceştia	708	– Sumele încasate în numerar de la clienţi reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări	5311, 5314
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize de la clienţi	765		

Aplicaţii privind contabilitatea decontărilor cu clienţii

Exemplul 1:

①: S.C. „CONTA" S.A. livrează S.C. „MARVI" S.A., la 1 februarie, produse finite a căror valoare în preţ negociat este de 23.000.000 lei, rabat acordat pentru defecte 300.000 lei, remize acordate 1.350.650 lei, cota de TVA=22%. Scadenţa este la 28 februarie:

411 „Clienţi"	=	%	**26.046.207**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	21.349.350
		4427 „TVA colectată"	4.696.857

şi

ştăderea din gestiune a produselor livrate la preţ de înregistrare 18.000.000 lei:

711 „Venituri din producţia stocată"	=	**345** „Produse finite"	**18.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

② S.C. „CONTA" S.A. acordă clientului său un scont de 2%, deoarece acesta doreşte să achite obligaţia sa mai devreme, respectiv la 10 februarie, pentru care întocmeşte o factură de reducere pentru suma de 333.050 lei:

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"	=	**411** „Clienţi"	**333.050**

③ Se încasează la 10 februarie creanţele de la S.C. „MARVI" S.A.:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**411** „Clienţi"	**25.713.157**

④ S.C. „CONTA" S.A. livrează la data de 1 martie S.C. „MARVI" S.A. mărfuri în valoare de 3.000.000 lei. TVA=22%, cu scadenţă la data de 31 martie. Valoarea mărfurilor la preţ de cumpărare (înregistrare) este de 2.200.000 lei:

411 „Clienţi"	=	%	**3.660.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	3.000.000
		4427 „TVA colectată"	660.000

şi

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"	**2.200.000**

⑤ S.C. „CONTA" S.A. primeşte în data de 20 martie în locul creanţei sale faţă de S.C. „MARVI" S.A., un efect comercial (cambie) prin care trasul S.C. „ROFRA" S.A. urmează să achite la 30 aprilie suma de 3.828.500 lei:

413 „Efecte de primit"	=	%	**3.828.500**
		411 „Clienţi"	3.660.000
		766 „Venituri din dobânzi"	168.500

⑥ Situaţia a). S.C. „CONTA" S.A. depune cu 10 zile înainte de scadenţă (la 20 aprilie) cambia la bancă pentru a fi încasată de la S.C. „ROFRA" S.A. la 30 aprilie. Confirmarea încasării apare în extrasul de cont din data de 2 mai:

20.04. N

5113 „Efecte de încasat"	=	**413** „Efecte de primit"	**3.828.500**

Scanned with OKEN Scanner

2.05. N

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**5113** „Efecte de încasat"	**3.828.500**

Situaţia b). S.C. „CONTA" S.A. în data de 30 martie scontează cambia, acordând un scont de 8.000 lei. În data de 2 aprilie se înregistrează, pe baza extrasului de cont, încasarea efectului comercial:

30.03. N

3.828.500		%	= **413** „Efecte de primit"	**3.828.5000**
3.660.000	**5114**	„Efecte remise spre scontare"		
168.500	**667**	„Cheltuieli privind sconturile acordate"		

2.04. N

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**5114** „Efecte remise spre scontare"	**3.660.000**

Exemplul 2: Vânzări de produse finite pe credit comercial cu încasare prin ordin de plată:

- Vânzarea de produse finite pe bază de factură:

411 „Clienţi"	=	**%**	**122.000.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	100.000.000
		4427 „TVA colectată"	22.000.000

- Încasarea facturii:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**411** „Clienţi"	**122.000.000**

Exemplul 3: Vânzări de semifabricate cu decontare prin efecte comerciale

- Vânzarea pe bază de factură de semifabricate:

411 „Clienţi"	=	**%**	**122.000.000**
		702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"	100.000.000
		4427 „TVA colectată"	22.000.000

Scanned with OKEN Scanner

● Acceptarea la plată a efectelor comerciale de încasat:

413 „Efecte de primit"	= **411** „Clienţi"	**122.000.000**

● Remiterea către bancă, spre încasare, a efectelor comerciale:

5113 „Efecte de încasat"	= **413** „Efecte de primit"	**122.000.000**

● Încasarea prin bancă a efectelor comerciale remise:

5121 „Conturi la bănci în lei"	= **5113** „Efecte de încasat"	**122.000.000**

În situaţia în care efectele de primit se decontează înainte de scadenţă, se încasează de la client o sumă mai mică decât valoarea nominală a efectului, cu scontul acordat.

Astfel, în locul ultimelor două înregistrări de mai sus se va face doar încasarea efectului remis spre scontare. Considerând că scontul acordat este de 10% vom avea:

%	= **413** „Efecte de primit"	**122.000.000**
5114 „Efecte remise spre scontare"		109.800.000
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"		12.200.000

În situaţia în care efectele comerciale de primit se încasează în mod direct, fără intervenţia băncilor, în locul ultimelor două înregistrări de la exemplul 3 se va înregistra numai încasarea prin casierie (ţinând seama de plafonul admis pentru încasări în numerar) a valorii nominale a efectului:

5311 „Casa în lei"	= **413** „Efecte de primit"	**122.000.000**

În situaţia în care efectul comercial de primit se încasează imediat prin bancă, în locul ultimelor două înregistrări de la exemplul 3 se va înregistra numai încasarea prin bancă a valorii nominale a efectului:

5121 „Conturi la bănci în lei"	= **413** „Efecte de primit"	**122.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 4: Avansuri primite de la clienţi, cu regularizare la livrarea produselor finite livrate:

● Avansuri încasate de la clienţi:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	**122.000.000**
		419 „Clienţi-creditori"	100.000.000
		4427 „TVA colectată"	22.000.000

● Livrarea de produse finite:

411 „Clienţi"	=	%	**12.200.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	10.000.000
		4427 „TVA colectată"	2.200.000

● Diminuarea creanţelor cu avansul primit anterior:

419 „Clienţi-creditori"	=	%	**100.000.000**
		411 „Clienţi"	122.000.000
		4427 „TVA colectată"	22.000.000

● Încasarea diferenţei din factura de livrare a produselor fininte:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**411** „Clienţi"	**109.800.000**

Exemplul 5: Vânzări de mărfuri unui client pe bază de aviz de însoţire a mărfii, factura urmând a se întocmi la o dată ulterioară:

● Expedierea mărfurilor numai pe bază de aviz de însoţire:

418 „Clienţi-facturi de întocmit"	=	%	**122.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	100.000.000
		4428 „TVA neexigibilă"	22.000.000

Scanned with OKEN Scanner

● Întocmirea şi transmiterea către client a facturii la o dată ulterioară:

411 „Clienţi"	=	**418** „Clienţi-facturi de întocmit"	**122.000.000**
4428 „TVA neexigibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**22.000.000**

● Apariţia stării de insolvalibitate a clientului:

416 „Clienţi incerţi"	=	**411** „Clienţi"	**122.000.000**

● Insolvabilitatea clientului confirmată de hotărâre judecătorească:

654 „Pierderi din creanţe"	=	**416** „Clienţi incerţi"	**122.000.000**

Exemplul 6:

① Se apreciază, la încheierea exerciţiului, că o creanţă asupra clientului S.C. „CONTA" S.A. de 122.000.000 lei (din care 22.000.000 este TVA) prezintă dubii în ceea ce priveşte posibilitatea încasării ei la scadenţă, datorită situaţiei financiare nesatisfăcătoare. Constatarea creanţei incerte implică:

a) trecerea creanţei la clienţi incerţi:

416 „Clienţi incerţi"	=	**411** „Clienţi"	**122.000.000**

b) crearea unui provizion a cărui mărime se determină fără a lua în calcul TVA:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"	=	**491** „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi"	**100.000.000**

② Se deschide acţiune judecătorească împotriva clientului „MARVI" S.A. pentru o creanţă asupra acestuia de 160.000.000 lei (din care TVA 24.500.000 lei), contestată de acesta:

416 „Clienţi incerţi"	=	**411** „Clienţi"	**160.000.000**

Concomitent se constituie şi un provizion pentru deprecierea creanţelor faţă de clientul „MARVI" S.A.:

Scanned with OKEN Scanner

6814	„Cheltuieli de exploatare, privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"	=	**491**	„Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi"	**135.500.000**

③ În cursul lunii ianuarie a anului următor se constată că, creanţa asupra clientului „CONTA" S.A. este definitiv nerecuperabilă şi ca atare se scoate din activ:

122.000.000		%	=	**416** „Clienţi incerţi"	**122.000.000**
100.000.000	**654**	„Pierderi din creanţe"			
22.000.000	**4427**	„TVA colectată"			

Concomitent se reia (anulează) provizionul constituit:

100.000.000	**491**	„Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi"	=	**7814** „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante"	**100.000.000**

④ Ca urmare a sentinţei judecătoreşti, rămasă definitivă, este încasată creanţa de la S.C. „MARVI" S.A. de 160.000.000 lei:

160.000.000	**512**	„Conturi curente la bănci"	=	**416** „Clienţi incerţi"	**160.000.000**

Concomitent pentru provizionul constituit, care devine fără obiect, se înregistrează anularea:

135.500.000	**491**	„Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi"	=	**7814** „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante"	**135.500.000**

Exemplul 7:

① La S.C. „CONTA" S.A. se constată la sfârşitul exerciţiului *N* că au fost livrate mărfuri în valoare de 6.000.000 lei, TVA 22%, pentru care încă nu a fost întocmită factura:

Scanned with OKEN Scanner

418 „Clienţi – facturi de întocmit"	=	%	**7.320.000**
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri"	6.000.000
		4428 „TVA neexigibilă"	1.320.000

② În luna ianuarie a exerciţiului *N+1*, S.C. „CONTA" S.A. facturează mărfurile livrate în luna decembrie:

411 „Clienţi"	=	**418** „Clienţi – facturi de întocmit"	**7.320.000**

şi

4428 „TVA neexigibilă"	=	**4427** „TVA colectată"	**1.320.000**

Exemplul 8: Contabilitatea ambalajelor restituibile livrate odată cu mărfurile (ambalajele consignate):

● Livrarea de mărfuri 80.000.000 lei, ambalate în ambalaje, care circulă pe principiul restituirii, în valoare de 10.000.000, la care se adaugă TVA colectată 22%:

411 „Clienţi"	=	%	**109.800.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	80.000.000
		419 „Clienţi-creditori"	10.000.000
		4427 „TVA colectată"	19.800.000

● Ambalajele primite prin restituirea lor de către client:

419 „Clienţi-creditori"	=	%	**10.000.000**
		411 „Clienţi"	12.200.000
		4427 „TVA colectată"	2.200.000

● Încasarea diferenţei din factura de livrare a mărfurilor:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**411** „Clienţi"	**109.800.000**

● Dacă clientul nu restituie ambalajele, ele se vor considera vândute şi se va încasa valoarea lor:

Scanned with OKEN Scanner

În acest caz, în locul ultimelor două înregistrări contabile de mai sus, se vor efectua următoarele operaţii:

● Nerestituirea ambalajelor şi considerarea lor ca vândute clientului:

419 „Clienţi-creditori"	=	**708** „Venituri din activităţi diverse"	**10.000.000**

● Încasarea facturii de livrare a mărfurilor în care sunt incluse şi ambalajele:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**411** „Clienţi"	**122.000.000**

5.7. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL ŞI A OPERAŢIILOR ASIMILATE

Mutaţiile tehnologice şi din societate au determinat redefinirea rolului factorului uman în cadrul oricărei unităţi patrimoniale, în particular al întreprinderii, preocupate de o mai bună gestiune a „resurselor umane".

Prezentarea factorului muncă în documentele contabile trebuie să reflecte rolul personalului în întreprindere, însă „integrarea fiinţei umane în universul valorilor economice şi reflectarea acesteia în contabilitate ridică numeroase probleme conceptuale şi metodologice, dar, în aceeaşi măsură, filosofice şi morale.* Creşterea preocupărilor teoretice şi metodologice, legate de reflectarea în contabilitate a capitalului uman şi a modului cum acesta participă la crearea bogăţiei, a făcut posibilă conturarea unui nou domeniu, *contabilitatea resurselor umane*, care îşi asumă trei funcţii majore:**

● să furnizeze o informaţie cifrică privind costul şi valoarea indivizilor ca resurse ale unei întreprinderi;

● să servească la luarea unor decizii, în special cele privind recrutarea, selecţia şi formarea personalului;

● de a motiva factorii de decizie în adoptarea unei strategii de perspectivă a resurselor umane.

Decontările cu personalul au ca obiect calculul, înregistrarea la cheltuieli şi decontarea salariilor cuvenite angajaţilor. Structural, salariile sunt formate din salariul de

* Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu – Tratat de contabilitate financiară, vol. II, Editura Economică, 1998.
** Michel Capron – Vers un renouveau de la comptabilité des ressources Humains?, Revue Française de Gestion nr. 106/1995.

Scanned with OKEN Scanner

bază cuvenit angajaţilor, sporurile şi adaosurile pentru condiţii deosebite de muncă şi pentru rezultatele obţinute *(sporurile pentru condiţii deosebite de muncă, sporurile pentru orele prestate pe timpul nopţii, sporurile pentru orele suplimentare de muncă, sporurile pentru vechime neîntreruptă în muncă),* indemnizaţiile şi alte sporuri acordate pentru conducere, indexările de salariu şi compensarea creşterilor de preţuri; indemnizaţiile acordate pentru concediul de odihnă.

Sunt incluse în fondul de salarii şi indemnizaţiile plătite personalului ce lucrează pe bază de contracte de prestări de servicii sau convenţii civile (**colaborări**) în măsura în care sunt prevăzute a fi suportate din acesta.

Sunt incluse în categoria decontărilor cu personalul şi **ajutoarele materiale şi de protecţie socială** (evaluate conform legislaţiei în vigoare*) sub formă de: ajutoare de boală pentru incapacitate temporară de muncă, cele pentru îngrijirea copilului, ajutoarele de deces şi alte ajutoare acordate de întreprindere, care se suportă din contribuţia pentru asigurări sociale, precum şi sumele achitate, potrivit legii, pentru şomaj tehnic. De asemenea, sunt contabilizate în sfera decontărilor cu personalul, **premiile** acordate din profit, precum şi participările la profit.

Fiecare persoană beneficiază pentru munca prestată de un salariu, în condiţiile prevăzute în contractul de muncă.

Salariul cuprinde:

- salariul de bază;
- adaosurile la salariu;
- sporurile la salariu;
- alte drepturi băneşti.

- **Salariul de bază** se stabileşte pentru fiecare salariat în raport cu calificarea, importanţa, complexitatea lucrărilor ce revin postului în care este încadrat, cu pregătirea şi competenţa profesională.
- **Adaosurile la salarii** se referă la indemnizaţiile de conducere, prime şi alte adaosuri.
- **Sporurile la salarii** se acordă pentru condiţii desosebite de muncă, pentru ore prestate în timpul nopţii, pentru orele suplimentare de muncă, pentru vechime neîntreruptă în muncă etc.
- **În categoria altor drepturi băneşti** pot fi menţionate indexările de salarii, compensarea creşterilor de preţuri, indemnizaţiile acordate pentru concediile de odihnă etc.

Totalitatea drepturilor cuvenite salariaţilor constituie **fondul de salarizare** al unităţii. El reprezintă, pe de o parte, cheltuieli ale unităţii economice, iar pe de altă parte

* Legea nr. 35/1993 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii.

Scanned with OKEN Scanner

decontări cu personalul unităţii şi cu alte organisme beneficiare ale unor sume legate de drepturile salariale ale personalului.

Decontarea drepturilor salariale cu personalul se face, de regulă, de două ori pe lună:

- ❒ avans (chenzina I), într-o cotă de 40-45% din salariul de încadrare al salariaţilor, după data de 15 a lunii curente;
- ❒ lichidare (chenzina a II-a), cu diferenţa netă rămasă după luarea în considerare a reţinerilor din salariu, după data de 1 a lunii următoare.

Reţinerile din salariu pot fi de două categorii:

a) Reţineri pentru pagube sau imputaţii ale salariaţilor la unitatea unde lucrează;

b) Reţineri în favoarea unor organisme, persoane fizice şi juridice cum sunt: impozitul pe salarii, contribuţia individuală a salariaţilor (asiguraţi în sistemul asigurărilor sociale de stat), pentru pensia suplimentară (5%), contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj (1%), chirii şi rate la împrumuturi datorate, rate pentru bunuri de folosinţă îndelungată cumpărate, datorii către alte persoane fizice sau juridice stabilite prin hotărâri judecătoreşti etc.

Elementele de calcul şi decontare a remuneraţiilor, aşa cum sunt ierarhizate în statul de salarii, se prezintă astfel:

- ● *Salariul brut de bază*
- *(+) sporuri şi adaosuri*
- *(+) indemnizaţiile de conducere şi alte sporuri acordate pentru conducere*
- *(+) indexările de salarii şi compensarea creşterilor de preţuri*
- *(+) salariul în natură*
- *(-) contribuţia individuală a salariaţilor la pensia suplimentară*
- *(-) contribuţia personalului la fondul de şomaj*
- ***(=) Salariul brut impozabil***
- *(-) Impozitul pe salarii*
- *(-) Avansuri acordate personalului*
- *(-) Reţineri din remuneraţii datorate terţilor*
- *(-) Alte reţineri datorate unităţii*
- ***(=) Salariul net de plată***

În vederea obţinerii informaţiilor necesare referitoare la munca prestată, rezultatele muncii şi remunerarea ei se organizează **evidenţa primară şi operativă** a acestor aspecte deosebit de importante atât pentru unitate cât şi pentru fiecare salariat în parte. Documentele primare referitoare la prezenţa la lucru, cantitatea de muncă prestată şi rezultatele muncii stau la baza calculării salariilor cuvenite fiecărui lucrător în parte,

Scanned with OKEN Scanner

constituind, în acelaşi timp, fundamentul pentru analizarea modului de utilizare a timpului de muncă şi a obligaţiilor contractuale. Cunoaşterea acestor informaţii se realizează cu ajutorul următoarelor **documente** care, în funcţie de conţinutul lor, se pot grupa în două categorii şi anume:

a) documente privind prezenţa la lucru (a1), timpul de muncă prestată (a2) şi producţia obţinută (a3):

a1) ○ fişa de ceas,
○ fişa de pontaj,
○ condica de prezenţă;

a2) ○ foaie colectivă de prezenţă,
○ carnet de pontaj,
○ situaţia prezenţei şi absenţelor;

a3) ○ bon de lucru individual,
○ bon de lucru colectiv,
○ raport de producţie şi salarizare,
○ pontajul lucrărilor manuale,
○ pontajul mecanizatorului;

b) documente privind calculul drepturilor de salariu cuvenite:
○ fişa de evidenţă a salariilor,
○ lista de avans chenzinal,
○ ştat de plată a salariilor,
○ lista de indemnizaţii pentru concediul de odihnă,
○ centralizatorul ştatelor de plată.

Ştatul de plată, respectiv centralizatorul ştatelor de plată, este documentul de bază pentru înregistrarea şi decontarea salariilor. El cuprinde, pe de o parte, **salariul brut** (salariul de bază, sporuri, adaosuri, indemnizaţii, compensaţii etc.), iar pe de altă parte, **reţinerile** făcute din salariu:

- impozitul pe salariu datorat bugetului de stat;
- avansul acordat;
- contribuţia de 5% pentru pensie suplimentară şi cea de 1% pentru fondul de şomaj;
- datorii faţă de unitate sub forma imputaţiilor (pentru lipsuri în gestiune, pentru rebuturi, pentru distrugeri sau degradări);
- datorii faţă de unităţi social-economice asumate benevol de salariat sau stabilite prin lege sau hotărâri judecătoreşti, numite generic „popriri" (rate pentru cumpărări de bunuri, chirii, amenzi, pensii alimentare etc.).

Pentru unităţile patrimoniale cu profil de producţie, salariile şi asimilatele acestora sunt **cheltuieli ce se includ în cheltuielile produselor fabricate sau serviciilor**

Scanned with OKEN Scanner

prestate, în timp ce pentru unităţile din comerţ salariile reprezintă cheltuieli de circulaţie.

Pentru evidenţa decontărilor cu personalul se folosesc conturile din grupa **42 „Personal şi conturi asimilate"** şi anume:

421 „Personal – remuneraţii datorate"
423 „Personal – ajutoare materiale datorate"
424 „Participarea personalului la profit"
425 „Avansuri acordate personalului"
426 „Drepturi de personal neridicate"
427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"
428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"
4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"

Contul 421 „Personal – remuneraţii datorate" ţine evidenţa salariilor de bază şi suplimentare (sporuri, prime, inclusiv concedii de odihnă) cuvenite personalului. Este *cont de pasiv.*

Se creditează cu salariile şi alte drepturi asimilate datorate personalului, prin debitul **contului 641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"** .

Se debitează cu:

- reţinerea avansului acordat în cursul lunii personalului, prin creditul **contului 425 „Avansuri acordate personalului"**;
- impozitul pe salariu reţinut, prin creditul **contului 444 „Impozit pe salarii"** ;
- contribuţia personalului de 5% pentru pensia suplimentară, prin creditul **contului 4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară"**;
- contribuţia personalului de 1% pentru fondul de şomaj, prin creditul **contului 4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj"**;
- sumele datorate de salariaţi terţilor, reţinute din salarii, prin creditul **contului 427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"**;
- sumele neridicate de personal, în termenul legal, prin creditul **contului 426 „Drepturi de personal neridicate"**;
- salariile nete achitate personalului, prin creditul **contului 5311 „Casa în lei"**.

Soldul creditor **al contului reprezintă sumele datorate de unitate personalului său, reprezentând salarii şi alte venituri asimilate acestora.**

Operaţiile privitoare la **contul 421 „Personal – remuneraţii datorate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **421 „Personal – remuneraţii datorate“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Reţineri din salarii reprezentând avansul acordat	425	– Salarii şi alte drepturi cuvenite personalului	641
– Sume neridicate de personal în termen legal	426		
– Reţineri din salarii datorate terţilor	427		
– Reţineri din salarii datorate unităţii unde salariaţii sunt angajaţi	4282		
– Reţineri din salarii reprezentând contribuţia pentru pensia suplimentară	4312		
– Reţineri din salarii reprezentând contribuţia pentru ajutorul de şomaj	4372		
– Reţineri din salarii reprezentând impozitul pe salarii	444		
– Salarii nete achitate personalului (lichidarea)	5311		

Contul 423 „Personal – ajutoare materiale datorate“ este *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

- sumele datorate personalului pe baza listelor de plată, reprezentând **ajutoarele materiale** suportate din contribuţia unităţii la asigurări sociale, prin debitul **contului 4311 „Contribuţia unităţii la asigurări sociale“**;
- sumele datorate personalului, reprezentând protecţia socială pe perioada şomajului tehnic, prin debitul **contului 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială“**.

Se debitează cu:

- impozitul reţinut şi datorat bugetului, prin creditul **contului 444 „Impozitul pe salarii“**;
- reţinerea avansurilor acordate în cursul lunii, prin creditul **contului 425 „Avansuri acordate personalului“**;
- contribuţia personalului de 5% pentru pensie suplimentară prin creditul **contului 4312 „Contribuţia personalului pentru pensie suplimentară“**
- contribuţia personalului de 1% pentru fondul de şomaj, prin creditul **contului 4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“**;
- reţinerile făcute în contul terţilor, prin creditul **contului 427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor“**;

Scanned with OKEN Scanner

■ sumele nete achitate personalului ca ajutoare materiale sau şomaj tehnic, prin creditul **contului 531 „Casa"**;

■ sumele neridicate în termenul legal de salariaţi, prin creditul **contului 426 „Drepturi de personal neridicate"**.

Soldul creditor **al contului reprezintă sumele datorate de unitate personalului său ca ajutoare materiale sau pentru şomajul tehnic.**

Operaţiile privitoare la contul **423 „Personal – ajutoare materiale datorate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **423 „Personal – ajutoare materiale datorate** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele neridicate de personal în termenul legal	426	– Sumele datorate personalului reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuţia unităţii pentru asigurările sociale	4311
– Reţineri din remuneraţii datorate pentru:		– Sumele datorate personalului, acordate potrivit legii, pentru protecţie socială	6458
– avansuri acordate	425		
– datorii către terţi	427		
– datorii către unitate	4282		
– contribuţia pentru pensia suplimentară	4312		
– contribuţia pentru ajutorul de şomaj	4372		
– impozitul pe ajutoare materiale	444		
– Sumele plătite angajaţilor ca ajutoare materiale	5311		

În vederea stimulării personalului unităţii în realizarea unei activităţi eficiente, se acordă acestuia, în cursul anului, cât şi la sfârşitul anului, diferite premii.

Contul 424 „Participarea personalului la profit" ţine evidenţa stimulentelor datorate de unitate personalului, din profitul obţinut atât în cursul anului, cât şi din profitul anual. Este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

■ sumele datorate de unitate personalului din fondul de participare la profit, prin debitul **contului 112 „Fond de participare la profit"**.

Se debitează cu:

■ impozitul reţinut personalului, prin creditul **contului 444 „Impozit pe salarii"**;

■ sumele nete achitate celor în drept, prin creditul **contului 531 „Casa"**;

Scanned with OKEN Scanner

■ sumele neridicate de personal în termen, prin creditul **contului 426 „Drepturi de personal neridicate"**.

***Soldul creditor* al contului reprezintă sumele din fondul de participare la profit, datorate de unitate personalului său.**

Operaţiile privitoare la contul **424 „Participarea personalului la profit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **424 „Participarea personalului la profit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele neridicate de personal din fondul de participare la profit	426	– Sumele datorate personalului din fondul de participare la profit	112
– Impozitul datorat din sumele cuvenite personalului din fondul de participare la profit	444		
– Sumele achitate salariaţilor pe seama fondului de participare la profit	5311		

Contul 425 „Avansuri acordate personalului" este *cont de activ* şi reflectă creanţele unităţii faţă de angajaţii săi pentru avansurile acordate în cursul lunii în contul remuneraţiei.

Se debitează cu:

■ avansurile acordate personalului şi care reprezintă, în general, 40-50% din salariul de încadrare, prin creditul **contului 531 „Casa"**;

■ avansurile neridicate în termen, prin creditul **contuli 426 „Drepturi de personal neridicate"**.

Se creditează cu avansurile acordate în timpul lunii, reţinute pe statele de plată a salariilor sau pe listele de plată a ajutoarelor materiale, prin debitul **contului 421 „Personal – remuneraţii acordate"** sau **423 „Personal – ajutoare materiale datorate"**.

***Soldul debitor* reprezintă avansurile acordate personalului, respectiv creanţele întreprinderii faţă de salariaţii săi, sub formă de avansuri acordate, şi care urmează a se reţine din drepturile totale salariale.**

Operaţiile privitoare la **contul 425 „Avansuri acordate personalului"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **425 „Avansuri acordate personalului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Avansuri neridicate	426	– Sumele reţinute pe statele de salarii reprezentând avansuri acordate	421
– Avansurile plătite personalului conform contractului de muncă	5311	– Sumele reţinute pe statele de ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate	423

Scanned with OKEN Scanner

Drepturile de personal neridicate în termen de 3 zile se înregistrează într-un cont distinct – şi anume în **contul 426 „Drepturi de personal neridicate"**. Sumele rămân înregistrate în acest cont până la achitarea lor celor în drept sau, în caz contrar, până la prescrierea acestor drepturi.

Este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

- salariile nete datorate personalului şi neridicate de aceştia în termen, prin debitul **contului 421 „Personal – remuneraţii datorate"**;
- ajutoarele materiale nete, precum şi cu sumele reprezentând ajutorul de şomaj tehnic, datorate personalului şi neridicate de aceştia în termen, prin debitul **contului 423 „Personal – ajutoare materiale datorate"**;
- stimulentele suplimentare nete sub formă de premii sau participare la profit datorate personalului şi neridicate în termen, prin debitul **contului 424 „Participarea personalului la profit"**;
- avansurile neridicate de personal în termen, prin debitul **contului 425 „Avansuri acordate personalului"**.

Se debitează cu:

- sumele achitate celor în drept, prin creditul **contului 531 „Casa"**;
- drepturile de personal prescrise şi datorate bugetului de stat sau, după caz, trecute la venituri excepţionale, prin creditul **contului 448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"** sau **771 „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"**.

Soldul creditor: **reflectă sumele datorate de unitate personalului şi care nu au fost ridicate în termen.**

Operaţiile privitoare la **contul 426 „Drepturi de personal neridicate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **426 „Drepturi de personal neridicate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Drepturi de personal neridicate prescrise, datorate bugetului	**4481**	– Sume datorate personalului neridicate în termen, reprezentând salarii, sporuri şi adaosuri	**421**
– Drepturi de personal neridicate la termen, plătite ulterior	**5311**	– Sume datorate personalului neridicate în termen, reprezentând ajutoare de boală	**423**
– Drepturi de personal neridicate, prescrise, trecute ca venituri excepţionale	**7718**	– Sume datorate personalului neridicate în termen, reprezentând drepturi pe seama fondului de participare la profit	**424**
		– Sume datorate personalului neridicate în termen, reprezentând avans chenzinal	**425**

Scanned with OKEN Scanner

Contul utilizat pentru reflectarea diferitelor categorii de reţineri efectuate personalului în favoarea terţilor este **contul 427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"**. Cu ajutorul acestui cont se evidenţiază sumele reţinute personalului, reprezentând datorii ale acestuia faţă de alte unităţi sau persoane fizice – consecinţa unor contracte sau a unor hotărâri judecătoreşti. Cunoscute sub denumirea de **popriri**, ele reprezintă contravaloarea chiriilor, ratelor scadente aferente cumpărărilor de bunuri în rate, amenzi, pensii alimentare etc. datorate de personal.

Contul 427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor" este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

- sumele reţinute din salarii sau din ajutoare materiale, pe statele de plată ale personalului ca fiind datorate terţilor, prin debitul **contului 421 „Personal – remuneraţii datorate"** şi **423 „Personal – ajutoare materiale şi protecţie socială"**.

Se debitează cu:

- sumele reţinute personalului şi achitate terţilor, prin creditul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci"** şi **531 „Casa"**.

***Soldul creditor* al contului reflectă sumele reţinute personalului pe statele de plată şi neachitate terţilor.**

Operaţiile privitoare la **contul 427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele achitate terţilor prin bancă reprezentând reţineri sau popriri din salarii	**5121**	– Sumele reţinute salariaţiilor datorate terţilor, provenind din reţineri de salarii	**421**
– Sumele achitate în numerar reprezentând reţineri sau popriri din salarii	**5311**	– Sumele reţinute salariaţilor datorate terţilor, provenind din ajutoare materiale	**423**

Dacă la închiderea exerciţiului se constată că există obligaţii faţă de personalul unităţii, pentru care nu s-au întocmit state de plată, dar care trebuie înregistrate în cheltuielile exerciţiului curent, pentru acestea se utilizează **contul 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**.

De asemenea, dacă se constată că la închiderea exerciţiului unitatea patrimonială are creanţe faţă de personalul său (chirii, sporuri sau adaosuri acordate şi necuvenite) şi care trebuie reflectate la veniturile exerciţiului curent pentru acestea se utilizează tot **contul 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**. Este *cont bifuncţional* şi se dezvoltă în următoarele sintetice de gradul II: **4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"** şi **4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"**.

Se creditează:

- la sfârşitul anului, cu sumele datorate salariaţilor, pentru care nu s-au întocmit

Scanned with OKEN Scanner

state de plată, sume aferente exerciţiului care urmează a se închide prin debitul **contului 641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"**;

■ cu sumele datorate personalului, aferente exerciţiului încheiat, pentru care nu au fost întocmite acte, reprezentând drepturi din asigurări sociale sau de şomaj tehnic, prin debitul **contului 438 „Alte datorii şi creanţe sociale"**;

■ în anul următor, cu sumele încasate de la salariaţi, evidenţiate anterior (în exerciţiul precedent) la acest cont şi care reprezintă diferite creanţe ale unităţii faţă de personal, prin debitul **contului 531 „Casa"**.

Se debitează:

■ la sfârşitul anului, cu sumele reprezentând creanţele unităţii faţă de personalul său, pentru chiriile datorate de aceştia şi care reprezintă venituri ale exerciţiului ce se încheie, prin creditul **contului 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"**;

■ cu sumele reprezentând creanţele unităţii faţă de personalul său pentru salarii, concedii de odihnă, sporuri sau adaosuri acordate acestora şi necuvenite şi care trebuie trecute la veniturile exerciţiului ce se încheie, prin creditul **contului 758 „Alte venituri din exploatare"**;

■ cu sumele constatate la sfârşitul exerciţiului ca fiind achitate în plus salariaţilor, faţă de reglementările în vigoare, reprezentând ajutoare materiale, prin creditul **contului 438 „Alte datorii şi creanţe sociale"**;

■ în anul următor, cu sumele achitate de unitate personalului, evidenţiate anterior (la sfârşitul anului precedent) la acest cont, ca obligaţii faţă de aceştia, prin creditul **contului 531 „Casa"**.

Soldul creditor **reflectă sumele datorate la sfârşitul exerciţiului, de către unitate, personalului său.**

Soldul debitor **reflectă creanţele unităţii, la sfârşitul exerciţiului, faţă de personalul său.**

Operaţiile privitoare la **contul 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică astfel:

Debit **4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele achitate personalului evidenţiate anterior în acest cont	**5311**	– Sumele datorate personalului sub formă de ajutoare materiale	**4382**
		– Sumele datorate salariaţilor pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exerciţiului care urmează să se închidă, inclusiv indemnizaţiile pentru concediile de odihnă neefectuate până la închiderea exerciţiului.	**641**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică astfel:

Debit **4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele reprezentând debite din ajutoare de boală necuvenite	**4381**	– Sumele încasate de la salariaţi evidenţiate anterior în acest cont	**5311**
– Sumele datorate de personal reprezentând avansuri nejustificate	**542**		
– Sumele datorate de personal reprezentând chirii şi consumuri care se fac venit la unitate	**706, 708, 758, 4427**		

Aplicaţii privind contabilizarea operaţiilor de decontări cu personalul

Exemplul 1. Decontări cu personalul pentru munca prestată.

Exemplu cifric:

– Salarii brute realizate pe luna martie ..... 200.000.000 lei
– Reţineri:
  – avans acordat (chenzina I-a) ..... 80.000.000 lei
  – cota de 5% contribuţie pentru pensia suplimentară (200.000.000 x 5%) ..... 10.000.000 lei
  – cota de 1% pentru fondul de şomaj ..... 2.000.000 lei
  – impozit pe salarii ..... 45.000.000 lei
  – chirii ..... 400.000 lei
  – debite la unitate ..... 200.000 lei
– Rest de plată (lichidarea) ..... 97.600.000 lei

Rezolvare

● Plata avansului după data de 15 a lunii curente:

x

425 „Avansuri acordate personalului" = **5311** „Casa în lei" **80.000.000**

x

Scanned with OKEN Scanner

● La sfârşitul lunii se înregistrează salariile brute datorate:

641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate“	**200.000.000**

● Tot la sfârşitul lunii se înregistrează impozitul pe salarii datorat:

421 „Personal-remuneraţii datorate“	=	**444** „Impozitul pe salarii“	**45.000.000**

● Celelalte reţineri din salarii, inclusiv avansul chenzinal, înregistrate la sfârşitul lunii:

421 „Personal-remuneraţii datorate“	=	%	**92.600.000**
		425 „Avansuri acordate personalului“	80.000.000
		4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“	10.000.000
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“	2.000.000
		427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor“	400.000
		461 „Debitori diverşi“	200.000

● Plata lichidării (chenzinei a II-a) după data de 1 a lunii următoare:

421 „Personal-remuneraţii datorate“	=	**5311** „Casa în lei“	**97.600.000**

● Plata prin bancă a reţinerilor din salarii datorate la ridicarea de la bancă a numerarului pentru plata lichidării (chenzinei a II-a):

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**57.400.000**
427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor“			400.000
4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“			10.000.000
4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“			2.000.000
444 „Impozitul pe salarii“			45.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2. Drepturi în natură acordate salariaţilor.

● Drepturi în natură datorate personalului (produse finite):

641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate“

● TVA colectată şi accize aferente produselor acordate în natură:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	% **4427** „TVA colectată“ **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“

● Impozitul pe salarii aferent valorii produselor acordate în natură:

421 „Personal-remuneraţii datorate“	=	**444** „Impozitul pe salarii“

● Acordarea produselor în natură salariaţilor:

421 „Personal-remuneraţii datorate“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“

● Descărcarea gestiunii cu valoarea produselor finite acordate salariaţilor:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“

3. Exemplu complex:

① În data de 15 martie se acordă personalului avansul (chenzina I), conform listelor de plată, în valoare totală de 40.000.000 lei:

425 „Avansuri acordate personalului“	=	**531** „Casa“	**40.000.000**

② La sfârşitul lunii martie, pe baza centralizatoarelor statelor de plată, se înregistrează salariile cuvenite personalului în valoare totală de 76.000.000 lei:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului“	=	**421** „Personal remuneraţii datorate“	**76.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

③ Se înregistrează, pe baza statelor de plată, ajutoare materiale datorate personalului pe luna martie de 30.000.000 lei, reprezentând concedii de boală şi de maternitate.

4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**423** „Personal – ajutoare materiale datorate“	**30.000.000**

④ Se înregistrează reţinerile aferente salariilor astfel:

- avansuri acordate 40.000.000 lei
- impozit pe salarii 40.000.000 lei
- contribuţia personalului pentru pensia suplimentară (5%) 3.800.000 lei
- contribuţia personalului la fondul de şomaj (1%) 1.600.000 lei
- rate 5.000.000 lei

421 „Personal – remuneraţii datorate“	=	%	**90.400.000**
		425 „Avansuri acordate personalului“	40.000.000
		444 „Impozit pe salarii şi alte remuneraţii“	40.000.000
		4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“	3.800.000
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“	1.600.000
		427 „Reţineri datorate terţilor“	5.000.000

⑤ Se înregistrează reţinerile din ajutoarele materiale:

- avans acordat 10.000.000
- impozit aferent 6.000.000
- contribuţia personalului pentru pensia suplimentară (5%) 900.000
- contribuţia personalului pentru fondul de şomaj (1%) 300.000

423 „Personal – ajutoare materiale datorate“	=	%	**17.200.000**
		425 „Avansuri acordate personalului“	10.000.000
		444 „Impozit pe salarii şi alte remuneraţii	6.000.000
		4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“	900.000
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“	300.000

Scanned with OKEN Scanner

⑥ Se ridică în 2 aprilie de la bancă, pe baza cecului în numerar, drepturile nete ale personalului, pe luna martie:

5311 „Casa în lei"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**81.400.000**

⑦ Se achită salariile nete pe luna martie de 74.400.000 lei, iar 1.600.000 lei reprezintă drepturi neridicate în termen:

421 „Personal – remuneraţii datorate"	=	%	**76.000.000**
		5311 „Casa în lei"	74.400.000
		426 „Drepturi de personal neridicate"	1.600.000

⑧ Se achită ajutoarele materiale nete pe luna martie de 11.000.000 lei, iar 1.800.000 lei se trec la drepturi neridicate în termen:

423 „Personal – ajutoare materiale datorate"	=	%	**12.800.000**
		5311 „Casa în lei"	11.000.000
		426 „Drepturi de personal neridicate"	1.800.000

5.8 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU ASIGURĂRILE SOCIALE ŞI PROTECŢIA SOCIALĂ

Datoriile sociale ale unităţilor patrimoniale sunt strâns legate de cheltuielile salariale şi de utilizare a forţei de muncă, având ca scop protecţia ei prin sistemul asigurărilor sociale şi al fondurilor speciale pentru ajutor de şomaj.

Fondul asigurărilor sociale se constituie având ca surse principale:

- contribuţia unităţilor la asigurări sociale, în limita unor cote procentuale aplicate asupra fondului de salarii aferent personalului încadrat cu contract de muncă. Cota de contribuţie asupra fondului de salarii se stabileşte diferenţiat* pe grupe de muncă,

* Ordonanţa de Urgenţă nr. 2/februarie 1999.

Scanned with OKEN Scanner

astfel: 40% asupra câştigului brut realizat de salariaţii încadraţi în grupa I, 35% – grupa a II-a, 30% – grupa a III-a şi 15% asupra salariului brut primit, dar nu mai puţin decât salariul minim brut pe ţară – în cazul personalului casnic angajat.

■ contribuţia individuală pentru pensia suplimentară de 5% la salariul de bază brut**.

Aceste contribuţii se *înregistrează* lunar, odată cu înregistrarea salariilor cuvenite pe luna respectivă şi se varsă la bugetul asigurărilor sociale o dată cu plata lichidării (chenzinei a doua).

Contribuţia unităţilor se suportă din cheltuielile de exploatare curente, iar contribuţia personalului se suportă din câştigul brut al acestora, fiind reţinute pe statele de plată.

Fondurile de asigurări sociale se utilizează, în mare parte, centralizat, prin direcţiile judeţene ale Ministerului Muncii şi Protecţiei Sociale pentru: plata pensiilor pentru limită de vârstă; pensiile de boală şi pentru alte cheltuieli cu caracter social.

Într-o bună măsură, însă, o parte a fondurilor este utilizată şi direct de agenţii economici pentru:

- plata indemnizaţiilor materiale pentru concedii de boală;
- prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea şi întărirea sănătăţii;
- procurări de proteze medicale;
- concedii de maternitate şi pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 3 ani;
- ajutor de deces a unui membru de familie sau chiar a salariatului.

În toate aceste situaţii, agenţii economici care fac plata acestor indemnizaţii, din sumele constituite la nivelul acestora, acţionează ca un mandatar al Ministerului Muncii şi Protecţiei Sociale, asigurându-se prin aceasta operativitate în calcularea şi decontarea acestor drepturi. În acest scop, întreprinderea reţine, din contribuţia datorată lunar bugetului asigurărilor sociale, sumele necesare stabilite prin documentul *Calculul indemnizaţiilor materiale plătite în contul asigurărilor sociale.*

Documentul pe baza căruia se face calculul indemnizaţiei pentru concedii de boală, fiecărei persoane îndreptăţite, este „Certificatul medical". Concediile de boală, maternitate etc. se plătesc celor în drept lunar, o dată cu plata chenzinei a doua, pe baza unor state de plată separate. Aceste îndemnizaţii materiale sunt supuse impozitării ca şi salariile şi, deci, se suportă de către angajaţii care beneficiază de aceste ajutoare.

Reflectarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale se face cu ajutorul **contului 431 „Asigurări sociale"**, care este un *cont de pasiv* ce se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

* Ordonanţa de Urgenţă nr. 31/noiembrie 1998.

Scanned with OKEN Scanner

– **4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“;**
– **4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“.**

Contul 431 „Asigurări sociale“ *se creditează* cu:

– contribuţia de 40%, 35% sau 30% suportată de unităţile patrimoniale la asigurările sociale, precum şi contribuţia de 7% suportată de unitatea patrimonială (angajator) pentru fondul iniţial de sănătate prin debitul **contului 6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale“;**

– contribuţia de 5% pentru pensie suplimentară, precum şi contribuţia de 7% pentru fondul iniţial de sănătate ambele contribuţii suportate de angajat, prin debitul **conturilor 421 „Personal-remuneraţii datorate“** şi/sau **423 „Personal-ajutoare materiale datorate“;**

Se debitează cu:

– sumele datorate personalului, reprezentând ajutoare materiale suportate conform legii din contribuţia unităţii la asigurări sociale, prin creditul **contului 423 „Personal-ajutoare materiale datorate“;**

– sumele virate la bugetul asigurărilor sociale reprezentând diferenţa rămasă din contribuţia unităţii la asigurările sociale, precum şi contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară, prin creditul conturilor care arată modalitatea de plată: **512 „Conturi curente la bănci“;**

***Soldul creditor* al contului reprezintă sumele datorate bugetului asigurărilor sociale.**

În cazuri excepţionale, acest cont poate prezenta temporar, la sfârşitul lunii, şi sold debitor, reprezentând diferenţa de încasat de la bugetul asigurărilor sociale, în situaţia în care ajutoarele materiale acordate salariaţilor depăşesc contribuţia unităţii la asigurările sociale. Din această cauză se pune în discuţie funcţia contabilă a acestui cont, în sensul de a fi considerat bifuncţional.

Operaţiile privitoare la **contul 4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit 4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“ Credit

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele datorate personalului, ce se suportă din asigurări sociale, reprezentând ajutoare materiale	**423**	– Sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale când ajutoarele materiale depăşesc contribuţia unităţii	**5121**
– Sumele virate la bugetul asigurărilor sociale	**5121**	– Contribuţia unităţii la asigurările sociale de 40%, 35% sau 30%	**6451**

Operaţiile privitoare la **contul 4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate asigurărilor sociale aferente contribuţiei personalului pentru pensia suplimentară	5121	– Contribuţia datorată şi reţinută personalului unităţii în procent de 5% pentru pensia suplimentară privind drepturile salariale	421
		– Contribuţia datorată şi reţinută personalului unităţii în procent de 5% pentru pensia suplimentară aferentă ajutoarelor materiale	423

În ceea ce priveşte constituirea şi utilizarea fondului pentru plata ajutorului de şomaj, Legea nr. 1/1991 prevede aceleaşi surse, doar cotele diferă astfel:

- contribuţia unităţilor la fondul de şomaj este de 5% asupra fondului de salarii lunar;
- contribuţia personalului la fondul de şomaj este de 1% din salariul brut lunar.

Fondul de şomaj astfel calculat se varsă în mod obligatoriu *integral bugetului asigurărilor sociale* în ziua plăţii lichidării (chenzinei a II-a) salariilor.

Fondul de şomaj se administrează la nivel centralizat de către M.M.P.S. şi este utilizat prin direcţiile sale judeţene pentru plata:

– ajutorul de şomaj celor în drept;

– acoperirea unor cheltuieli legate de calificarea şi recalificarea şomerilor.

Menţionăm faptul că ajutorul de şomaj nu este impozabil.

Contabilitatea contribuţiei agenţilor economici şi a salariaţilor la fondul de şomaj se realizează cu ajutorul **contului 437 „Ajutor de şomaj“**. Contul se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

– **4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj“**;

– **4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“**.

Contul 437 „Ajutor de şomaj“ este *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

– contribuţia lunară de 5%, calculată asupra fondului de salarii, suportată pe cheltuieli de către unităţile patrimoniale, prin debitul **contului 6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj“**;

– contribuţia lunară de 1% a salariaţilor, suportată din salariul lunar brut sau din ajutoarele materiale, prin debitul **conturilor 421 „Personal-remuneraţii datorate“** sau **423 „Personal-ajutoare materiale datorate“**.

Se debitează cu:

– sumele virate la bugetul asigurărilor sociale reprezentând contribuţia lunară a unităţilor patrimoniale şi a salariaţilor la fondul de şomaj, prin creditul **contului 512 „Conturi curente la bănci“**;

Scanned with OKEN Scanner

Soldul creditor **reflectă contribuţia înregistrată la fondul de şomaj şi nevirată la Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale (M.M.P.S.)**

Operaţiile privitoare la **contul 4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate reprezentând contribuţia unităţii pentru constituirea fondului de şomaj	**5121**	– Sumele datorate de unitate pentru constituirea fondului de şomaj (5%)	**6452**
– Sumele acordate salariaţilor, potrivit legii, din fondul de ajutor de şomaj	**5121, 5311**		

Operaţiile privitoare la **contul 4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate reprezentând contribuţia personalului pentru constituirea fondului de şomaj	**5121**	– Sumele datorate de către personal prin reţineri din salariile cuvenite (1%)	**421**
– Sumele acordate salariaţilor potrivit legii, din fondul de ajutor de şomaj, prin bancă	**5121**	– Sumele datorate de către personal prin reţineri din ajutoarele materiale cuvenite (1%)	**423**
– Sumele acordate salariaţilor potrivit legii, din fondul de ajutor de şomaj, prin casierie	**5311**		

În situaţia în care, la sfârşitul exerciţiului, unităţile patrimoniale constată că s-au achitat în plus anumite sume salariaţilor, din fondul de asigurări şi protecţie socială şi-n consecinţă au drepturi şi, respectiv, obligaţii faţă de salariaţi, pentru care nu s-au întocmit încă documentele şi care urmează a se achita în anul următor în contul asigurărilor şi protecţiei sociale, se va utiliza acelaşi **cont 438 „Alte datorii şi creanţe sociale"**. De această dată însă, se va reflecta creanţa faţă de bugetul asigurărilor sociale şi obligaţia de plată faţă de salariaţi.

Contul se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, şi anume:

– **4381 „Alte datorii sociale"**;

– **4382 „Alte creanţe sociale"**.

Este un *cont bifuncţional.*

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu:

– sumele constatate la sfârşitul exerciţiului, ca fiind achitate în plus salariaţilor din fondurile de asigurări şi protecţie socială, şi care se datorează bugetului asigurărilor sociale, prin debitul **contului 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**;

Se debitează cu:

– sumele virate în anul următor asigurărilor sociale şi reflectate în exerciţiul precedent ca şi datorii faţă de M.M.P.S., prin creditul **contului 512 „Conturi curente la bănci"**;

– sumele datorate salariaţilor, aferente exerciţiului încheiat, ce urmează a se achita în anul următor din fondul de asigurări sociale sau ca şomaj tehnic, prin creditul **contului 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**.

Soldul creditor **al contului reprezintă sumele datorate de unităţile patrimoniale, bugetului asigurărilor sociale, iar *soldul debitor* reflectă sumele cuvenite salariaţilor, ce urmează a se achita în contul asigurărilor şi protecţici sociale, deci crenţele faţă de M.M.P.S.**

Operaţiile privitoare la **contul 4381 „Alte datorii sociale"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4381 „Alte datorii sociale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate asigurărilor sociale datorate de personal unităţii	5121	– Sumele reprezentând ajutoare materiale achitate în plus, aferente exerciţiului în curs de decontat cu bugetul asigurărilor sociale	4282

Operaţiile privitoare la **contul 4382 „Alte creanţe sociale"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4382 „Alte creanţe sociale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele de încasat de la bugetul asigurărilor sociale datorate personalului ca ajutoare sociale	4281	– Sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale reflectate anterior ca alte creanţe	5121

Scanned with OKEN Scanner

Aplicaţii privind contabilizarea operaţiilor de decontări cu asigurările şi protecţia socială

Exemplul 1: Decontarea cu bugetul asigurărilor sociale a contribuţiei unităţii la asigurările sociale.

- Contribuţia unităţii la asigurările sociale într-o lună aferentă salariilor (grupa III-a de muncă) (200.000.000 lei x 30%) ..... 60.000.000 lei
- Cota de 7% alocată fondului iniţial de sănătate (200.000.000 lei x 7%) ..... 14.000.000 lei
- Ajutoare materiale brute datorate ..... 35.000.000 lei
- Diferenţă de plată la bugetul asigurărilor sociale (60.000.000 lei – 35.000.000 lei) ..... 25.000.000 lei

Rezolvare:

● Contribuţia unităţii datorată la bugetul asigurărilor sociale, înregistrată la sfârşitul lunii:

6451 „Cheltuieli privind contribuţia la asigurările sociale“	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	**60.000.000**

● Cota de 7% cuvenită fondului iniţial de sănătate:

4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**447** „Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate“	**14.000.000**

● Ajutoare materiale brute datorate personalului pe seama asigurărilor sociale:

4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**423** „Personal-ajutoare materiale datorate“	**35.000.000**

● Diferenţa de plată la bugetul asigurărilor sociale (60.000.000 lei – 35.000.000 lei), care se virează la data ridicării de la bancă a numerarului pentru lichidare (chenzina a II-a):

4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**25.000.000**

Dacă ajutoarele materiale brute datorate personalului ar fi mai mari decât contribuţia unităţii la asigurările sociale, în locul ultimei înregistrări de mai sus s-ar face înregistrarea încasării diferenţei de la bugetul asigurărilor sociale astfel:

Scanned with OKEN Scanner

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"

Exemplul 2: Decontarea cu Direcţiile judeţene pentru muncă şi protecţie socială a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj:

Exemplu cifric:

– Contribuţia unităţii la fondul de şomaj, aferent salariilor (200.000.000 lei x 5%) ..... 10.000.000 lei
– Sume achitate în contul contribuţiei ..... 10.000.000 lei

Rezolvare:

● Contribuţia unităţii la fondul de şomaj înregistrată la sfârşitul lunii:

6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	**4371** „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	**10.000.000**

● Achitarea sumei către Direcţiile judeţene pentru muncă şi protecţia socială:

4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"	**10.000.000**

Exemplul 3 – exemplu complex:

① Pe baza centralizatorului statelor de plată, pe luna martie, se înregistrează:
– contribuţia unităţii la asigurările sociale (160.000.000 lei fond salarii x 30% = 48.000.000 lei);
– contribuţia unităţii la fondul de şomaj (160.000.000 lei x 5% = 8.000.000 lei).

56.000.000		%	%	**56.000.000**
48.000.000	**6451**	„Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	**4311** „Contribuţia unităţii la la asigurările sociale"	48.000.000
8.000.000	**6452**	„Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	8.000.000

Scanned with OKEN Scanner

② Se înregistrează contribuţia unităţii la fondul iniţial de sănătate de 7% datorat pe luna martie (160.000.000 x 7% = 11.200.000):

4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**447** „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate“	**11.200.000**

③ Pe baza centralizatorului statelor de plată a ajutoarelor materiale pe luna martie se înregistrează indemnizaţiile datorate personalului de 30.000.000 lei:

4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**423** „Personal-ajutoare materiale datorate“	**30.000.000**

④ Pe baza centralizatorului statelor de plată pe luna martie, se înregistrează:
– contribuţia personalului la pensia suplimentară de 5% în sumă de 8.000.000 lei.
– contribuţia personalului la fondul de şomaj de 1% în sumă de 1.600.000 lei.

421 „Personal-remuneraţii datorate“	=	%	**9.600.000**
		4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“	8.000.000
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“	1.600.000

⑤ Pe baza centralizatorului statelor de plată a îndemnizaţiilor materiale, pe luna martie, se înregistrează:
– contribuţia personalului la pensia suplimentară de 5% în sumă de 1.500.000;
– contribuţia personalului la fondul de şomaj de 1% în sumă de 300.000 lei.

423 „Personal-ajutoare materiale datorate“	=	%	**1.800.000**
		4312 „Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară“	1.500.000
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj“	300.000

⑥ Pe baza ordinelor de plată şi a extrasului de cont se înregistrează virarea obligaţiilor legate de asigurările sociale şi protecţie socială pe luna martie.

Scanned with OKEN Scanner

78.600.000		%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"
48.000.000	**4311**	„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"		
9.500.000	**4312**	„Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară"		
8.000.000	**4371**	„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"		
1.900.000	**4372**	„Contribuţia personalului la fondul de şomaj"		
11.200.000	**447**	„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"		

5.9 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL DE STAT ŞI A FONDURILOR SPECIALE

Desfăşurarea normală a activităţii agenţilor economici generează o serie de datorii şi creanţe faţă de stat şi alte organisme publice.

Astfel de decontări pot fi structurate după cum urmează:

- **decontări cu bugetul statului** pentru impozite şi taxe care trebuie plătite la buget cum sunt: impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe salarii, accizele, impozitul pe dividende şi altele;
- **decontări cu alte organisme publice** privind impozitele şi taxele locale sau cu organisme care administrează fondurile speciale cum sunt cele pentru sănătate, pentru risc şi accidente şi altele;
- **alte decontări cu bugetul statului**, care generează fie datorii, fie creanţe legate de decontările obişnuite cu bugetul statului.

Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, a fondurilor speciale şi a operaţiunilor asimilate acestora se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 44 a planului de conturi intitulată **„Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate"**.

5.9.1. Decontările privind impozitul pe profit

Impozitul pe profit reprezintă unul din principalele venituri bugetare cu frecvenţă lunară în ceea ce priveşte operaţiile de calcul şi înregistrare contabilă şi, respectiv trimestrială, în ceea ce priveşte decontarea.

El este datorat de agenţii economici pentru profitul realizat, în condiţiile prevăzute de lege.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru impozitarea profitului trebuie să se facă distincţie între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

- **Rezultatul contabil** reprezintă suma globală a profitului sau pierderii exerciţiului financiar reflectat în soldul creditor sau debitor al **contului 121 „Profit şi pierdere"**.
- **Rezultatul fiscal** reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului, stabilit potrivit regulilor fiscale, în funcţie de care se calculează volumul impozitelor exigibile. Profitul impozabil se calculează în funcţie de rezultatul contabil corectat în mod corespunzător cu elementele reintegrate şi deduse definitiv după formula:*

$$\text{Rezultatul fiscal} = \text{Rezultatul contabil} + \text{Elementele nedeductibile fiscal} - \text{Elementele deductibile fiscal}$$

în care:

- Rezultatul contabil reprezintă diferenţa dintre veniturile încorporate în rezultat şi cheltuielile decontate asupra rezultatului şi este reflectat în soldul creditor al **contului 121 „Profit şi pierdere"**.
- Elementele **nedeductibile** fiscal sunt în fapt cheltuielile nedeductibile care sunt reprezentate de: impozitul pe profit datorat, precum şi impozitul pe profitul realizat din străinătate, până la data efectuării calculelor; amenzi sau penalităţi datorate către autorităţile române sau străine; cheltuieli pentru acţiuni de protocol, care depăşesc limitele prevăzute în legea bugetară anuală; sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor sau rezervelor peste limitele prevăzute în lege, cheltuielile de sponsorizare ce depăşesc limitele admise, cheltuieli de asigurare care nu privesc activele corporale şi circulante ale contribuabilului: discount-urile, remizele sau alte reduceri de preţ acordate clienţilor, în cazul în care acestea nu sunt distinct înscrise în documentele de vânzare sau nu sunt prevăzute în contractele încheiate; cheltuieli cu perisabilităţile peste limitele legale; cheltuieli înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991 – cu modificările ulterioare, condiţiile de document justificativ, orice cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor (dacă nu sunt salariaţi) şi alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

* Ristea M. şi colectiv, Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii, Editura Tribuna economică, 1995, pag. 239.

Scanned with OKEN Scanner

- Elementele **deductibile** fiscal se referă la: dividende primite de la o altă persoană juridică română; sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social; veniturile din provizioane pentru care nu s-a admis deducerea fiscală şi începând cu anul 1998 cheltuielile pentru acţiuni de reclamă şi publicitate efectuate pe baza unui contract scris*.

Prin urmare, profitul impozabil se determină ca diferenţă între ***veniturile*** din: livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate şi lucrări executate, inclusiv din câştiguri din orice sursă, şi ***cheltuielile*** efectuate pentru realizarea acestor venituri – pe perioada unui an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În adoptarea acestei concepţii s-a ţinut seama de alinierea şi a impozitului pe profit la sistemul contabil prevăzut de Legea contabilităţii nr. 82/1991, la modul de percepere a impozitelor directe, precum şi de necesitatea alinierii legislaţiei financiar-contabile şi fiscale româneşti la cerinţele Uniunii Europene şi la principiile unei economii de piaţă bazată pe obţinerea de profit, adică să produci, să vinzi şi să încasezi şi nicidecum să produci pe stoc.

În legătură cu impozitul pe profit se mai reţin următoarele:

a) Mărimea impozitului pe profit este corelată cu politica guvernului şi, ca atare, legislaţia care reglementează acest profit este supusă unor dese modificări.
În prezent, cota de impozit pe profit este de 38% calculată asupra rezultatului fiscal, cu unele excepţii şi anume:

- Contribuabilii care obţin venituri în domeniul jocurilor de noroc, din baruri şi cluburi de noapte plătesc o cotă adiţională de impozit de 22%, dacă ponderea veniturilor realizate din aceste activităţi depăşeşte 50% din totalul veniturilor.
- Profitul impozabil al unor persoane juridice străine realizat printr-un sediu permanent în România se impozitează cu o cotă adiţională de impozit pe profitul acestora de 6,2%.
- De asemenea, cota de impozit pe profit în cazul contribuabililor care realizează anual cel puţin 80% din venituri din agricultură este de 25%.

* Ordonanţa de Urgenţă nr. 83/1997 aprobată prin Legea nr. 106/mai 1998.

Scanned with OKEN Scanner

b) Impozitul pe profit se calculează lunar şi se regularizează trimestrial, în funcţie de rezultatul fiscal realizat, cumulat de la începutul anului iar plata acestuia se face până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor.

c) În cadrul sistemului impozitului pe profit este inclus şi impozitul pe sumele obţinute din vânzarea activelor societăţilor comerciale cu capitol de stat*.

Impozitul pe profit este plătit de către contribuabilii identificaţi prin persoanele fizice române pentru profitul impozabil obţinut din orice sursă, atât din România, cât şi din străinătate: persoanele juridice străine care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România – pentru profitul impozabil aferent acestui sediu permanent şi de persoanele juridice care desfăşoară activităţi în România ca partener într-o asociere ce nu dă naştere unei persoane juridice – pentru toate veniturile realizate din activitatea desfăşurată în România.

Obiectul impunerii îl reprezintă **profitul impozabil** calculat ca diferenţă între veniturile realizate şi cheltuielile corespondente, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Mărimea impozitului se stabileşte, în principiu, prin aplicarea unei cote procentuale (de regulă 38%) asupra profitului impozabil.

Decontarea impozitului pe profit se efectuează trimestrial, pe baza *Declaraţiei de impunere*, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor. Pentru trimestrul IV, plata se face până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Aşa cum se prevede în *Legea pentru aprobarea Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit* suma calculată este egală *„cu impozitul calculat şi cumulat pe lunile octombrie şi noiembrie, iar pentru luna decembrie se adaugă o sumă echivalentă cu impozitul calculat pe luna noiembrie, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanţul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanţului contabil"*.

Contabilitatea decontărilor pentru impozitul pe profit se realizează cu ajutorul **contului 441 „Impozitul pe profit"**, care:

- după conţinutul economic poate fi un cont de:
  - **datorii**, când obligaţiile de plată depăşesc sumele achitate;
  - **creanţe**, când obligaţiile de plată sunt inferioare sumelor achitate.
- după funcţia contabilă este un cont bifuncţional, care funcţionează astfel:
  - ca un cont de **pasiv**, când exprimă datorii;
  - ca un cont de **activ**, când exprimă creanţe.

* Ordonanţa de Urgenţă nr. 88/1997 privind privatizarea societăţilor comerciale, aprobată prin Legea nr. 44/1998.

Scanned with OKEN Scanner

- **se creditează** cu impozitul pe profit datorat bugetului statului;
- **se debitează** cu impozitul pe profit achitat bugetului statului;
- **soldul contului poate fi:**
  - **creditor,** când exprimă datorii și reprezintă sume datorate ca impozit pe profit;
  - **debitor,** când exprimă creanțe și reprezintă sume vărsate în plus ca impozit pe profit.
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Operațiile privitoare la **contul 441 „Impozitul pe profit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **441 „Impozit pe profit"** **Credit**

Operații cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operații cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe profit	5121	– Sumele datorate de unitate la bugetul statului, reprezentând impozitul pe profit	691

5.9.2. Decontările privind taxa pe valoarea adăugată

5.9.2.1. Taxa pe valoarea adăugată – definire, sferă de aplicare, faptul generator, baza și cotele de impozitare, decontare

Taxa pe valoarea adăugată este o taxă generală de consum care cuprinde toate fazele circuitului economic, respectiv producția, serviciile și distribuția până la vânzările către consumatorii finali, inclusiv.

Principiul de bază al taxei pe valoarea adăugată este unic, respectiv **impozitarea se face numai pe valoarea adăugată** la fiecare etapă a circuitului economic. Valoarea adăugată este echivalentă cu diferența între vânzările și cumpărările aferente aceluiași stadiu al circuitului economic.

În sistemul veniturilor bugetului de stat se înscrie ca un **impozit indirect**, care se stabilește asupra operațiilor privind transferul proprietății bunurilor și asupra prestărilor de servicii.

a) Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată

Principala regulă în funcție de care se stabilește dacă o operație este supusă taxei pe valoarea adăugată sau nu, o constituie **destinația** bunurilor livrate sau serviciilor

Scanned with OKEN Scanner

prestate. Potrivit acestui principiu, bunurile şi serviciile sunt supuse taxei în ţara în care se consumă şi se suportă de consumatorul final.*

În *sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată* se cuprind următoarele categorii de operaţiuni (tabelul 5.1.):

1. Livrările de bunuri mobile.
2. Transferul proprietăţii bunurilor imobiliare între agenţii economici, precum şi între aceştia şi instituţiile publice sau persoane fizice.
3. Prestările de servicii.
4. Operaţiuni asimilate cu livrările de bunuri şi prestări de servicii.
5. Importurile de bunuri şi servicii.

Pentru ca aceste operaţiuni să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să rezulte din activitatea desfăşurată într-o manieră **independentă** de către persoane fizice sau juridice.

Acţionează de o manieră independentă persoanele care exercită o activitate pe propria lor răspundere şi au libertatea totală în organizarea şi exercitarea lucrărilor pe care le comportă operaţiunile în cauză, cum sunt regiile autonome, societăţile comerciale, societăţile agricole, unităţile cooperatiste, asociaţiile şi organizaţiile cu scop lucrativ, persoane fizice şi asociaţiile familiale autorizate să desfăşoare activităţi economice pe baza liberei iniţiative, persoane juridice şi fizice, indiferent dacă au fost înregistrate sau nu ca agenţi economici pentru importurile de bunuri şi servicii supuse taxei vamale.

Nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată operaţiunile realizate de persoane care nu acţionează de o manieră independentă, cum sunt salariaţii şi alte persoane angajate printr-un contract de muncă sau orice alt raport juridic de subordonare prin care se stabilesc condiţii de muncă, modalitatea de salarizare sau responsabilitatea celor care angajează, ca persoanele care prestează munci salarizate sau remunerate de asociaţiile de locatari, comisvoiajori, artişti de spectacole, manechini, jurnalişti, corespondenţi de presă.

Anumite *operaţiuni impozabile din sfera de aplicare a TVA sunt* ***scutite*** de taxa pe valoarea adăugată pe baza unor criterii sociale, economice a costului administrării taxei. Aceste operaţiuni se referă la:

- activităţile sanitare şi de asistenţă socială realizate de unităţile autorizate;
- operaţiile efectuate de unităţile de învăţământ şi de cercetare ştiinţifică pentru pregătire, recalificare, perfecţionare, grădiniţe, cercetare ştiinţifică fundamentală;
- activităţi realizate de liber-profesionişti autorizaţi;
- activităţile organizaţiilor de nevăzători, de invalizi şi alte persoane handicapate şi ale unităţilor economice unde aceştia îşi desfăşoară activitatea;

* Legea nr. 130/1992 privind aprobarea O.G. nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată; Ordonanţa nr. 3/1992 referitoare la taxa pe valoarea adăugată; Ordonanţa Guvernului nr. 9/1995 referitoare la perfecţionarea unor reglementări privind TVA; Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investiţiilor directe; Hotărârea Guvernului României nr. 512/sept. 1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei nr. 3/1992 referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

Scanned with OKEN Scanner

- operaţiile efectuate de instituţiile bancare, financiare, de asigurări şi reasigurări;
- activitatea de tipărire şi vânzare a timbrelor la valoarea declarată;
- operaţiunile de vânzare a deşeurilor din industrie şi a materialelor recuperate, precum şi cele de intermediere, de comision sau de altă natură legate de acestea;

Tabelul 5.1

OPERAŢIUNI CARE INTRĂ ÎN SFERA DE APLICARE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Livrările de bunuri mobile

Livrarea constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deţinute de proprietar către beneficiar, direct sau prin cei care acţionează în numele acestora.

Livrarea cuprinde toate operaţiile prin care se realizează transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile corporale, indiferent de forma juridică prin care se realizează:

- vânzarea;
- schimb;
- aport în bunuri la capitalul social al societăţii comerciale;
- închirierea unor bunuri pe baza unui contract cu clauza transferării proprietăţii asupra bunurilor respective la o anumită dată;
- predarea de către agenţii economici a unor bunuri cu titlu gratuit.

2. Transferul proprietăţii bunurilor imobiliare între agenţii economici, precum şi între aceştia şi instituţii publice sau persoane fizice, indiferent de forma juridică, în care se cuprind:

- *construcţiile imobiliare* (locuinţe, vile, construcţii industriale, comerciale, agricole, sau cele destinate executării altor activităţi);
- *terenurile* pentru construcţii şi cele situate în intravilan, inclusiv cele aferente localităţilor urbane sau rurale pe care sunt amplasate construcţiile sau alte amenajări;
- *bunuri de natură mobiliară care nu pot fi detaşate* fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor.

3. Prestări de servicii ce constau în orice activitate rezultată dintr-un contract prin care o persoană se obligă să execute o muncă manuală sau intelectuală, în scopul obţinerii unui profit şi care nu reprezintă livrări de bunuri, ce pot avea ca obiect:

- lucrări de construcţii-montaj;
- transport de persoane sau mărfuri;
- servicii de poştă şi telecomunicaţii;
- închirieri de bunuri sau imobile;
- operaţiuni de intermediere sau de comision;
- reparaţii de orice natură;
- cesiuni de bunuri necorporale, ca: dreptul de autor, de brevete, de licenţe, de mărci de fabrică şi de comerţ, de titluri de participare;

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.1 – continuare

– operaţii de publicitate, consulting, studii, cercetări şi expertize;
– operaţiuni bancare, financiare, de asigurare sau reasigurare;
– vânzări pentru consumul pe loc de produse alimentare şi băuturi.

4. Operaţiuni asimilate cu livrările de bunuri şi prestări de servicii
– utilizarea pentru activitatea proprie de bunuri sau servicii destinate în mod curent vânzării, în situaţia în care agenţii economici:
- realizează, exclusiv sau parţial, operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată;
- realizează bunuri de natura mijloacelor fixe;
- preluarea de către agenţii economici din reţeaua comercială a bunurilor (mărfurilor) către depozitele proprii.

5. Importuri de bunuri şi servicii realizate direct sau prin intermediari autorizaţi, de orice persoană fizică sau juridică.

- importurile de bunuri şi servicii care sunt scutite de taxa vamală (succesiuni testamentare, ajutoare şi donaţii, materiale pentru probe, experimentări sau cercetări);
- agenţii economici cu un venit total declarat din activitatea de bază şi alte activităţi de până la 50 milioane lei anual.

Nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operaţiunile realizate de asociaţii, organizaţii sau instituţii publice a căror activitate specifică autorizată nu urmăreşte obţinerea de profit (tabelul 5.2.).

Trebuie făcută distincţie între *operaţiile scutite* şi cele care *nu fac parte din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.*

Astfel, deşi şi unele şi celelalte nu suportă taxa pe valoarea adăugată, operaţiile scutite pot deveni impozabile prin *opţiunea agenţilor economici plătitori.*

Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată prin opţiune beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor sau serviciilor achiziţionate sau obţinute în unităţile proprii destinate realizării operaţiilor impozabile.

b) Faptul generator şi exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

Faptul generator indică momentul în care ia naştere obligaţia agentului economic de a plăti taxa, iar exigibilitatea data la care organul fiscal are dreptul să pretindă plata taxei datorată bugetului de stat. Exigibilitatea permite să se determine: *perioada* (luna) în numele căreia suma operaţiilor impozabile trebuie să facă obiectul unui *decont,* precum şi *data* la care *dreptul de deducere* ia naştere la client.

Faptul generator de taxă pe valoarea adăugată îl constituie actul, momentul livrării bunurilor mobile, transferul proprietăţii bunurilor imobiliare sau prestării serviciilor.

Pentru bunurile de import aflate în regim de tranzit, antrepozit sau de introducere temporară în ţară, faptul generator ia naştere la data când bunurile în cauză sunt scoase din acest regim şi s-au întocmit formalităţile vamale corespunzătoare noii destinaţii.

În cazul bunurilor exportate care s-au returnat, faptul generator intervine la data când bunurile respective au fost valorificate către beneficiarii interni.

Scanned with OKEN Scanner

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată ia naştere în momentul consumării *faptului generator*, respectiv în *momentul livrării bunurilor, transferului proprietăţii imobiliare sau prestării serviciilor.*

Exigibilitatea este *anticipată faptului generator* atunci când:

- factura este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- contravaloarea bunurilor sau serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- se încasează avansuri sau se fac decontări succesive.

Momentul exigibilităţii taxei pe valoarea adăugată nu constituie şi data termenului de plată a acesteia.

Termenul de plată a TVA este până la data de 25 a lunii următoare pentru operaţiile efectuate în luna precedentă.

Tabelul 5.2

OPERAŢIUNI CARE NU INTRĂ ÎN SFERA DE APLICARE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Operaţiuni privind livrările de bunuri şi prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată efectuate de:

- asociaţiile fără scop lucrativ pentru activităţile ce au caracter social-filantropic;
- organizaţiile sindicale, pentru activităţile legate direct de apărarea colectivă a intereselor materiale şi morale ale membrilor lor;
- organizaţiile care desfăşoară activităţi de natură religioasă, politică sau civică;
- instituţiile publice, pentru activităţile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranţa statului, culturale şi sportive;
- vânzări către populaţie a imobilelor sau părţilor din imobile construite şi date în folosinţă înainte de introducerea taxei pe valoarea adăugată;
- închirierii de imobile sau părţi ale acestora în scop de locuinţă;
- operaţiuni care nu rezultă dintr-o activitate economică având drept scop obţinerea de profit sau care nu sunt executate cu plată sau asimilate plăţii.

c) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată

Ca regulă generală, baza de impozitare este constituită pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii *din toate sumele, valorile bunurilor sau serviciilor* primite sau ce urmează a fi primite de furnizor sau prestator în contrapartidă pentru livrările sau prestările efectuate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

În *cazul plăţii în natură* trebuie să se ţină seama de valoarea tuturor bunurilor sau serviciilor care constituie contravaloarea livrării de bunuri sau prestării de servicii.

Baza de impozitare se determină integral la *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor* sau, după caz, la *întocmirea facturilor,* chiar dacă în contract se prevede plata în rate sau prin decontări succesive.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru vânzările de bunuri în *regim de consignaţie*, baza de impozitare o constituie suma reprezentând *comisionul* aplicat asupra vânzărilor de bunuri persoanelor fizice neînregistrate ca agenţi economici sau persoanelor juridice necuprinse în sfera de aplicare sau scutite de plata taxei pe valoarea adăugată.

La activitatea de *intermediere în turism* se aplică un regim specific în care baza de impozitare o constituie *diferenţa între preţul total, inclusiv taxa pe valoarea adăugată*, plătit de client agenţilor de turism şi preţul efectiv, inclusiv TVA, facturat de prestatorii de servicii de transport, hoteliere, de restaurant şi alţi prestatori care execută material serviciile utilizate de client.

Pentru produsele scutite de taxa pe valoarea adăugată, atât la producător, cât şi în reţeaua de desfacere cu amănuntul, preţurile cu ridicata şi cele cu amănuntul sunt cele dimensionate, fără luarea în calcul a TVA pentru aceste verigi. În aceste cazuri, preţurile conţin TVA plătită iniţial de producător în cadrul aprovizionării şi de unităţile de desfacere în cadrul cheltuielilor de circulaţie.

La baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată se cuprind *cheltuielile accesorii* ale livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, cum sunt comisioanele, cheltuielile de ambalare, de transport, de asigurare şi altele de asemenea natură datorate de cumpărător, în măsura în care nu au fost cuprinse în preţurile negociate.

Nu se cuprind în baza de impozitare:

a) remizele şi alte reduceri de preţ acordate de către furnizori direct clientului, inclusiv cele acordate după facturarea bunurilor sau serviciilor, cu condiţia de a fi efective şi în sume exacte în beneficiul clientului şi să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu, sau o contrapartidă pentru o prestaţie oarecare;

b) penalizările pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale;

c) sumele încasate pentru acoperirea prejudiciilor provocate de distrugerea, deteriorarea, nerestituirea în termen a bunurilor închiriate sau altele similare care în fapt reprezintă contravaloarea bunurilor livrate;

d) dobânzile percepute pentru plăţile cu întârziere;

e) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestora;

f) ambalajele care circulă între furnizorii de marfă şi clienţi, prin schimb, fără facturare;

g) sumele încasate de către agenţii economici de la persoanele fizice sau juridice cărora li s-a acordat locaţia de gestiune.

h) primele încasate de la bugetul pentru anumite produse agricole.

Baza de impozitare se reduce cu valoarea refuzurilor totale sau parţiale rămase definitive; cu preţul ambalajelor în care s-a expediat marfa, restituite şi facturate de clienţi; precum şi cu contravaloarea facturilor neîncasate de la clienţi declaraţi insolvabili prin hotărâri judecătoreşti definitive.

d) Cotele de impozitare

Pentru operaţiunile impozabile privind livrările de bunuri, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare şi prestările de servicii, din ţară sau din străinătate,

Scanned with OKEN Scanner

se aplică o cotă de TVA de 22% şi o cotă redusă de 11% pentru carne de animale şi păsări, peşte, uleiuri comestibile şi medicamente de uz uman şi veterinar.*

Operaţiunile de export sau asimilate exportului de bunuri şi servicii sunt supuse cotei zero.

Cota de 22% se aplică asupra operaţiunilor de vânzări de bunuri mobile şi imobile efectuate de către persoane fizice sau juridice autorizate, către beneficiari cu sediul sau domiciliul în România, precum şi pentru vânzările de bunuri către persoane fizice nerezidente în România; importurilor de bunuri mobile şi vânzării acestora; prestărilor de servicii pentru care locul de impozitare este situat în România.

Cota zero se aplică pentru operaţiunile de export efectuate de agenţii economici cu sediul în România:

- *export de bunuri,* respectiv livrări de bunuri către beneficiari cu sediul în străinătate care sunt transportate în afara teritoriului ţării, cu îndeplinirea formalităţilor vamale pentru export;
- *prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor,* cum sunt: serviciile prestate de comisionari sau alţi intermediari care intervin în operaţiunile de export; transportul mărfurilor exportate la destinaţie în străinătate; prestările accesorii la transportul bunurilor exportate (încărcări-descărcări ale mijloacelor de transport, manipulări ale mărfurilor); închirierea mijloacelor de transport; paza şi depozitarea mărfurilor exportate; operaţiunile de prezentare şi ambalare ale produselor destinate exportului;
- *exportul de servicii,* ca închirierea de bunuri mobile corporale; cesiune şi concesiune ale dreptului de autor, de brevete, de licenţă, de mărci de fabrică şi de comerţ şi alte drepturi similare; serviciile de publicitate, consulting, studii, cercetări şi expertize, serviciile de arhitectură, proiectare, studii, expertize şi alte prestări ale agenţiilor imobiliare, pentru bunurile imobiliare situate în străinătate; reparaţiile, transformările, întreţinerea şi alte prestări efectuate la navele de comerţ maritim sau pe fluvii internaţionale, precum şi la aeronave.

Cota de 22% se aplică asupra bazei de impozitare în care nu este cuprinsă taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare la care se aplică cota de 22% reprezintă *preţurile cu ridicata* şi *tarifele* ce se negociază între părţi.

La dimensionarea preţurilor cu ridicata şi tarifelor se ţine seama de:

- costul unitar pe produs sau serviciu, în care materiile prime, materialele, energia, combustibilul etc. şi tarifele pentru serviciile prestate de terţi sunt luate în calcul fără taxa pe valoarea adăugată aferentă preţurilor şi tarifelor respective.
- rata profitului în condiţiile concurenţei de pe piaţă;
- accizele pentru produsele prevăzute de lege.

În cazul produselor provenite din import, baza de impozitare o reprezintă însumarea următoarelor elemente:

* Alte ţări folosesc mai multe cote de impozitare pentru TVA. Astfel, Belgia foloseşte şase cote, Franţa şi Italia aplică patru cote; în Portugalia, Suedia, Spania se operează cu trei cote, iar în Germania cu două.

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea în vamă a produsului (mărfii) în valută transformată în lei, la cursul zilei;
- cheltuielile de transport pe parcursul extern în valută transformate în lei, la cursul zilei;
- taxele şi comisioanele vamale;
- accizele datorate.

Livrările de mărfuri din veriga comerţului cu ridicata se fac la preţuri formate din:

a) preţul cu ridicata negociat cu furnizorii (fără TVA);

b) adaosul comercial calculat asupra preţului cu ridicata negociat;

c) taxa pe valoarea adăugată, care se aplică la valoarea rezultată din însumarea elementelor de la literele a şi b.

Exemplu:

1) – Preţul cu ridicata negociat cu producătorul (fără TVA)	100.000.000 lei
2) – Adaosul comercial 5% (100.000.000 x 5/100)	5.000.000 lei
3) – Preţul negociat de societatea comercială cu ridicata cu beneficiarii (1+2)	105.000.000 lei
4) – TVA colectată de către societatea comercială cu ridicata: 22% (105.000.000 x 22/100)	23.100.000 lei
5) – Preţul de vânzare, inclusiv TVA, al societăţii comerciale cu ridicata	128.100.000 lei

În cazul bunurilor comercializate prin unităţile cu amănuntul sau serviciilor prestate populaţiei, *preţurile cu amănuntul şi tarifele* practicate cuprind şi taxa pe valoarea adăugată.

Preţul cu amănuntul şi tariful trebuie să fie astfel dimensionate încât acesta să asigure comerciantului sau prestatorului:

a) recuperarea preţului cu ridicata plătit furnizorului;

b) adaosul comercial plătit furnizorului cu ridicata în cazul aprovizionării de un agent economic intermediar între producător şi unitatea cu amănuntul;

c) adaosul comercial (comisionul) cuvenit pentru vânzările cu amănuntul;

d) taxa pe valoarea adăugată aplicată la valoarea ce rezultă din însumarea elementelor de la literele a, b şi c.

Întrucât la bunurile comercializate prin comerţul cu amănuntul (magazine comerciale, consignaţii, unităţi de alimentaţie publică sau alte unităţi care au relaţii directe cu populaţia), precum şi la servicii (transport, poştă, telefon ş.a.), preţurile sau tarifele includ şi valoarea adăugată, taxa se determină prin aplicarea unei *cote recalculate* de 18,033%, stabilită prin formula 22:122x100, asupra sumei obţinute din vânzarea bunurilor şi din prestarea serviciilor.

Scanned with OKEN Scanner

e. Decontarea taxei pe valoarea adăugată

Calculul taxei pe valoarea adăugată de plată se poate face prin metoda *deducerii* sau prin *metoda determinării la fiecare etapă a circuitului economic la care se aplică cota de impozit*. Cele mai multe ţări aplică metoda deducerilor, metodă adoptată şi de reglementările juridice din România.

Metoda determinării taxei pe valoarea adăugată la fiecare etapă a circuitului economic constă în stabilirea valorii adăugate aferente operaţiilor realizate în circuitul economic din fiecare unitate patrimonială, valoare ce constituie baza de calcul la care se aplică cota de impozitare, rezultând direct *taxa pe valoarea adăugată de plată*, care se înscrie în factură şi se încasează de la client.

De exemplu, întreprinderea achiziţionează mărfuri cu preţul de 10.000 lei/u pe care le vinde cu preţul de 20.000 lei/u:

– valoarea adăugată este de 10.000 lei = 20.000 lei – 10.000 lei

– taxa pe valoarea adăugată este de 2.200 lei $= \frac{(10.000 \text{ lei} \times 22)}{100}$

Factura emisă va cuprinde:

– preţul de vânzare	20.000 lei
– taxa pe valoarea adăugată	2.200 lei
Total	**22.200 lei**

Metoda deducerii se caracterizează prin aceea că *baza de impozitare* la care se aplică cota procentuală de TVA este *preţul*, respectiv *tariful aferent bunurilor livrate şi al serviciilor prestate* şi nu doar valoarea adăugată ca diferenţă între preţul de livrare şi costul de achiziţionare.

Astfel, la **achiziţionarea de bunuri**, taxa pe valoarea adăugată înscrisă distinct în factura furnizorului, calculată prin aplicarea cotei la preţul de livrare (tarif), se înregistrează de către client ca un drept de creanţă faţă de bugetul statului, deci nu este înregistrată pe cheltuieli.

La *vânzări de bunuri* sau *prestări de servicii*, factura emisă va cuprinde preţul, respectiv tariful acestora şi taxa pe valoarea adăugată calculată prin aplicarea cotei procentuale asupra preţului de livrare respectiv tarifului – taxă ce se înregistrează ca obligaţie faţă de bugetul statului.

Deci, la *intrare în patrimoniu* (achiziţionare), întreprinderea plăteşte furnizorului taxa pe valoarea adăugată aferentă preţurilor, respectiv tarifelor bunurilor şi serviciilor primite, iar la *ieşire* (vânzare), aceasta încasează de la client taxa pe valoarea adăugată aferentă preţurilor şi tarifelor bunurilor livrate şi prestaţiilor executate.

Decontarea taxei pe valoarea adăugată cu bugetul statului se face pentru *diferenţa* care rezultă dintre taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise clienţilor şi taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor primite de la furnizori pentru bunurile achiziţionate şi serviciile primite.

Scăderea din taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise, taxă numită

Scanned with OKEN Scanner

taxă pe valoarea adăugată ***colectată***, a sumei taxei aferente facturilor pentru aprovizionări de bunuri şi pentru servicii primite, taxă numită taxa pe valoarea adăugată **deductibilă** constituie operaţia de ***deducere***.

Dacă taxa pe valoarea adăugată colectată este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată deductibilă, diferenţa reprezintă *taxa pe valoarea adăugată de plătit* la buget; dacă taxa taxa pe valoarea adăugată deductibilă este mai mare, diferenţa reprezintă *taxa pe valoarea adăugată de recuperat* de la buget.

Se consideră, pentru exemplificare, operaţiile pe o lună la o fabrică de mobilă care achiziţionează materii prime şi vinde mobila confecţionată unităţilor comerciale.

Aprovizionare

Materii primite	Facturi primite		Produse	Vânzare Facturi emise	
	preţul materialelor	TVA deductibilă		preţul produselor	TVA colectată
Cherestea	10.000.000	2.200.000	Mobilă	40.000.000	8.800.000
Adezivi	2.500.000	550.000			
Lacuri-vopsele	4.000.000	880.000			
Arcuri	1.500.000	330.000			
Total	18.000.000	3.960.000	Total	40.000.000	8.800.000

Taxa pe valoarea adăugată de plată se stabileşte astfel:

TVA colectată – TVA deductibilă = 8.800.000 lei – 3.960.000 lei = 4.840.000 lei

Dacă livrarea de mobilă în aceeaşi lună ar fi de numai 10.000.000 lei, taxa pe valoarea adăugată colectată este de 2.200.000 lei (10.000.000 lei x 22: 100), fabrica de mobilă are de recuperat de la buget taxă pe valoarea adăugată în sumă de 1.760.000 lei.

Taxa pe valoarea adăugată de recuperat:

TVA deductibilă – TVA colectată = 3.960.000 lei – 2.200.000 lei = 1.760.000 lei

Plătitorii taxei pe valoarea adăugată au, deci, *dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor de bunuri sau servicii destinate realizării de operaţiuni impozabile.*

Prin bunuri şi servicii achiziţionate pentru realizarea de operaţiuni impozabile se înţeleg materiile prime şi materialele, combustibilii şi energia, piesele de schimb, obiectele de inventar şi de natura mijloacelor fixe, precum şi alte bunuri şi servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producţie sau de circulaţie.

Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor de bunuri şi servicii *destinate*: realizării de operaţiuni scutite; folosirii în scop personal sau punerii la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit; achiziţionate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia; serviciile de transport, hoteliere, de restaurant şi altele efectuate pentru activitatea de intermediere în turism şi care sunt utilizate sau consumate de turişti; alte cheltuieli care nu au legătură directă şi exclusivă cu activitatea firmei, cum sunt pentru distracţie, divertisment,

Scanned with OKEN Scanner

achiziţionarea şi întreţinerea autoturismelor folosite pentru activităţi ce nu au drept scop obţinerea de profit.

Spre deosebire de operaţiunile scutite la care agenţii economici nu au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor şi serviciilor primite, la operaţiile de export şi cele asimilate exportului care sunt supuse cotei zero este instituit regimul deductibilităţii.

Exercitarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţie în parte, ci pentru ansamblul operaţiunilor realizate în cursul unei luni.

În situaţia în care un agent economic realizează atât operaţiuni impozabile, cât şi operaţiuni scutite de plata taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor sau serviciilor achiziţionate la realizarea operaţiunilor impozabile.

Gradul de participare al bunurilor şi serviciilor achiziţionate la realizarea de operaţiuni impozabile se determină lunar, ca raport între suma reprezentând contravaloarea bunurilor livrate şi serviciilor prestate supuse taxei pe valoarea adăugată şi totalul operaţiunilor realizate în luna respectivă. Acest coeficient este numit în metodologie *prorata.*

$$\text{Prorata} = \frac{\text{(Valoarea facturilor pentru operaţiuni impozabile)}}{\text{(Totalul valorii facturilor emise)}} \times 100$$

Luând în considerare exemplul operaţiunilor de la fabrica de mobilă, în varianta în care din totalul operaţiunilor economice realizate în acea lună, operaţiile impozabile reprezintă 90% (prorata 90%), taxa pe valoarea adăugată deductibilă recalculată este:

$$\text{TVA ded. rec.} = \frac{\text{(TVA ded. x Prorata \%)}}{100} = \frac{(3.960.000 \times 90\ \%)}{100} = 3.564.000 \text{ lei}$$

Diferenţa de 10% dintre taxa pe valoarea adăugată deductibilă calculată şi taxa deductibilă recalculată se include pe cheltuielile de exploatare ale întreprinderii.

TVA nedeductibilă = TVA deductibilă calculată – TVA deductibilă recalculată = 3.960.000 lei – 3.564.000 lei = 396.000 lei

În această situaţie, taxa pe valoarea adăugată de plată va fi mai mare:

TVA de plată = TVA colectată – TVA deductibilă recalculată =
= 8.800.000 lei – 3.564.000 lei = 5.236.000 lei

În gestiunea agenţilor economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care nu realizează operaţiuni scutite, taxa pe valoarea adăugată este neutră, respectiv aceasta *nu influenţează rezultatele financiare ale exerciţiului.*

Condiţiile în care agenţii economici pot beneficia de dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor reglementate prin lege sunt:

a) să justifice prin documente legale cuantumul taxei;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei şi sunt proprietatea acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Exercitarea dreptului de deducere se poate face pe două căi:

- prin reţinerea din suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri şi serviciile prestate a taxei aferente ieşirilor (TVA colectată);
- prin rambursarea de către agentul fiscal a sumei reprezentând diferenţa între taxa aferentă intrărilor (TVA deductibilă) şi taxa facturată pentru livrările de bunuri şi serviciile prestate (TVA colectată).

5.9.2.2 Obiectivele şi factorii organizării contabilităţii taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată, ca impozit indirect cu plată fracţională, pe toate fazele circuitului economic, constituie un important venit al bugetului statului care, potrivit legii, este colectat şi decontat prin intermediul persoanelor juridice şi fizice ce realizează operaţii supuse taxei pe valoarea adăugată.

Persoanele juridice, ca unităţi patrimoniale plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, fac, deci, oficiul de agent fiscal al statului. Agenţii economici, pe baza documentelor – facturi fiscale, deconturi – calculează, încasează şi decontează taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale având doar atribuţii de evidenţă, verificare şi control. Ca urmare, la organizarea contabilităţii taxei pe valoarea adăugată, *obiectivele* se cer orientate spre asigurarea aplicării întocmai a normelor legale care reglementează regimul TVA.

În acest sens, *principalele obiective* sunt:

– proiectarea unui flux informaţional adecvat administrării taxei pe valoarea adăugată;

– determinarea şi înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziţionate şi serviciilor primite;

– determinarea şi înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor (transferului) de bunuri şi serviciilor prestate;

– regularizarea şi decontarea taxei pe valoarea adăugată cu bugetul statului;

– furnizarea şi stocarea informaţiilor necesare organelor de control fiscal şi financiar cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Organizarea contabilităţii TVA din perspectiva acestor obiective presupune totodată luarea în considerare şi a unor *factori specifici*, cum sunt:

– categorii de operaţii supuse taxei pe valoarea adăugată;
– sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată;
– regulile şi cotele taxei pe valoarea adăugată;
– faptul generator şi exigibilitatea;
– baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată;
– regimul deducerilor;
– decontarea şi plata taxei pe valoarea adăugată datorată.

5.9.2.3 Organizarea contabilităţii taxei pe valoarea adăugată

La baza organizării contabilităţii taxei pe valoarea adăugată stau normele legale

Scanned with OKEN Scanner

privind asemenea taxe şi obiectivele pe care contabilitatea le vizează pentru realizarea cerinţelor acestor norme juridice*.

Organizarea contabilităţii taxei pe valoarea adăugată se sprijină pe trei componente structurale, şi anume: documentaţia primară; evidenţa operativă; contabilitatea sintetică.

Documentaţia primară

Pentru ca taxa pe valoarea adăugată, ca impozit ce constituie un venit important al bugetului statului, să fie corect determinată şi apoi decontată pe fazele circuitului economic este necesar ca toate documentele care consemnează operaţii ce intră în sfera de aplicare a taxei să fie judicios proiectate şi utilizate pe baza unor reglementări precise.

Prin Hotărârea Guvernului României nr. 768/20.11.1992 este reglementat regimul folosirii şi gestionării formularelor tipizate comune şi specifice în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată.

Documentele primare în care se consemnează operaţii supuse TVA sunt **formulare cu regim special**, fiind înseriate, numerotate şi gestionate cu asigurarea strictă a evidenţei şi utilizării lor.

După nivelul la care se realizează gestionarea şi evidenţa formularelor cu regim special ce privesc TVA, acestea sunt:

❒ **formulare tipizate comune**, tipărite şi distribuite prin grija direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti:

- Dispoziţia de livrare;
- Aviz de însoţire a mărfii;
- Factura fiscală (tabelul 5.4.).
- Chitanţa fiscală (tabelul 5.3.)

❒ **formulare tipizate specifice unor sectoare**, tipărite şi gestionate prin grija agenţilor economici utilizatori:

- în sectorul *distribuţiei produselor petroliere*:
  - Dispoziţia de livrare COMPETROL;
  - Aviz de însoţire a mărfii COMPETROL;
  - Factura fiscală COMPETROL;
- în sectorul *distribuţiei energiei electrice*:
  - Factura fiscală CONEL;

* Ordonanţa Guvernului României nr. 3/1992 republicată, cu modificările ulterioare; Ordonanţa Guvernului nr. 9/1995 referitoare la perfecţionarea unor reglementări privind TVA; Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 92/1997 privind stimularea investiţiilor directe; Hotărârea Guvernului României nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992 referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

Scanned with OKEN Scanner

- în sectorul *telecomunicaţii*:
  - Factura fiscală ROM TELECOM, abonaţi persoane juridice;
  - Chitanţa ROM TELECOM, abonaţi persoane fizice;
  - Chitanţa pentru plata taxelor facturate şi nefacturate;
- în *transportul de mărfuri*:
  - Scrisoare de trăsură pentru vagon;
  - Scrisoare de trăsură pentru grupuri de vagoane;
- în sectorul *vamal*:
  - Declaraţia vamală;
  - Declaraţia vamală complementară;
- în *comerţul interior*:
  - Bon de vânzare;
  - Nota de plată (alimentaţie publică);

Tabelul 5.3.

Unitatea .....
Cod fiscal .....
Nr.ord.reg.com./an .....
Sediul (loc.. str., nr.) .....
Judeţul.....

CHITANŢA FISCALĂ
Nr. _____
Seria **BAHB** Nr. ✻ 6727251 30

Data ..... 199.....

S-a încasat de la .....conform
Bonului/Chitanţei nr. ..... din data de .....

SPECIFICAŢIA	U/M	CANTI-TATEA	PREŢUL UNITAR DE VÂNZARE	VALOAREA TOTALĂ	din care T.V.A.
1	2	3	4	5	6
Semnătura	TOTAL				

Conform H.G. nr. 831/1997. Sistemul unitar de înseriere şi numerotare asigurat de Ministerul Finanţelor şi R.A. "Imprimeria Naţională" Cod 14-4-2

CHITANŢA FISCALĂ (Cod 14-4-2)

Formular cu regim special.
Formular distribuit de către unitatea fiscală teritoriala.
Format A6, tipărit pe o singură faţă, în carnete a 100 file.

Scanned with OKEN Scanner

1. Serveşte ca:

├ document justificativ privind cumpărarea unor produse sau prestarea unor servicii, în condiţiile în care nu se întocmeşte factură;

├ document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmeşte în două exemplare, de către vânzător, pentru produsele livrate sau serviciile prestate, pentru care dispoziţiile legale nu prevăd obligaţia furnizorului de a emite factură. Documentul va însoţi marfa pe timpul transportului.

3. Circulă la:

├ cumpărător (exemplarul 1, cu ştampila unităţii). Exemplarul 2 rămâne in carnet, fiind folosit ca document de verificare a operaţiilor efectuate în Registrul de casă.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

Tabelul 5.4.

Seria B AC:B Nr. 0368601 - 08

Furnizor .....
.....
(denumire, formă juridică)
Nr.ord.registru com./an .....
Cod fiscal .....
Sediul .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

FACTURA FISCALĂ

Cumpărător .....
.....
(denumire, formă juridică)
Cod fiscal .....
Sediul .....
Judeţul .....
Contul .....
Banca .....

Nr. facturii .....
Data(ziua, luna, anul) .....
Nr. aviz însoţire a mărfii .....
(dacă este cazul)

Cota T.V.A. ..... %

Nr. crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor	U.M.	Cantitatea	Preţul unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoarea -lei-	Valoarea T.V.A. -lei-
0	1	2	3	4	5 (3x4)	6
				Total din care: accize		
						X
				Semnătura de primire	Total de plată (col.5+col.6)	

Semnătura şi ştampila furnizorului

Date privind expediţia
Numele delegatului .....
.....
Buletinul/cartea de identitate seria ..... nr. ..... eliberat(ă).....
Mijlocul de transport .....
nr. .....
Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de ..... ora .....
Semnăturile .....

Conform HG nr. 831/1997

Cod 14-4-10/A

Scanned with OKEN Scanner

– Nota de plată virament (alimentaţia publică);
– Bon de primire (consignaţie);
– Borderoul de primire a obiectelor în consignaţie în ziua de .....
– Borderoul de ieşire a obiectelor din consignaţie în ziua de .....

- *în turism*:
  – Nota de plată;
  – Nota de plată virament;
- *în prestări de servicii*:
  – Bon de comandă;
  – Bon de reparaţii în termen de garanţie;
  – Bon de comandă (metale preţioase);
  – Bon comandă – chitanţă;
  – Comandă – chitanţă;
  – Bon cu valoare fixă;
- Chitanţa (operaţii servicii auto);
  – Bon fotoreportaj;
- în *gospodărie comunală şi fondul locativ*:
  – Factura servicii comunale;
  – Factura gospodărie comunală – populaţie;
- în sectorul *poştal*:
  – Chitanţa mesagerii externe;
  – Registrul chitanţier pentru trimiterile poştale prezentate la agenţi poştali, factori rurali şi ghişee comune.

Agenţii economici care utilizează tehnica de calcul pentru editarea şi completarea formularelor privind documentele pentru operaţiuni din sfera TVA pot folosi sistemele respective cu aprobarea direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat, aprobare ce se dă cu condiţia îndeplinirii *criteriilor* stabilite de Ministerul Finanţelor:

– sistemele de prelucrare a datelor financiar-contabile utilizând tehnica de calcul trebuie să asigure toate necesităţile unui eventual control;

– procedurile de prelucrare automată a datelor să asigure respectarea cerinţelor legale în privinţa securităţii datelor şi fiabilităţii sistemelor de prelucrare;

– asigurarea documentaţiei de utilizare a produselor program indiferent de modul în care acestea au fost obţinute;

– suma şi conţinutul fiecărei date trebuie să fie clar indicate şi să aibă la bază documente legale;

– să existe posibilitatea ca în orice moment să se reconstituie datele de intrare şi intermediere, inclusiv documentele finale;

Scanned with OKEN Scanner

– sistemul de prelucrare să precizeze tipul de suport pentru păstrarea datelor, care să nu permită eliminarea şi adăugarea ulterioară de informaţii;
– situaţiile de ieşire editate cu ajutorul tehnicii de calcul să respecte conţinutul de informaţii şi ordinea prevăzută în machetele formularelor aprobate de Ministerul Finanţelor;
– numărul de „regim special" şi numărul de ordine să aibă continuitate pentru formularele de acelaşi tip, indiferent de compartimentul care îl utilizează;
– documentele emise şi neutilizate (eronat întocmite, defectuos tipărite) să fie anulate prin bararea în diagonală cu menţiunea „ANULAT"pe toate exemplarele şi să fie păstrate pentru eventualele controale ulterioare.

În cazul editării de către întreprindere a documentelor, cu ajutorul mijloacelor tehnice de calcul, este necesar să se solicite direcţiilor generale ale finanţelor publice şi control financiar de stat seria şi limitele numerelor ce urmează a fi date pentru fiecare tip de formulare.

Evidenţa operativă a taxei pe valoarea adăugată

Evidenţa operativă a documentelor ce consemnează operaţii supuse taxei pe valoarea adăugată se realizează, de regulă, sub forma **registrelor operative** şi a **borderourilor de plăţi şi încasări**.

Astfel, se poate folosi *registrul chitanţier* pentru încasările tarifelor aferente prestaţiilor executate:

- în *telecomunicaţii*, Registrul chitanţier convorbiri telefonice cabină; Registrul chitanţier telegrame prezentate;
- în *domeniul poştal*, Registrul chitanţier (mesagerii, taxe poştale, taxe RTV).

Evidenţa oeprativă sub forma *borderourilor zilnice de încasări* şi a *borderourilor zilnice pentru plată* este utilă în vederea centralizării zilnice a documentelor justificative şi calculul taxei pe valoarea adăugată colectată şi deductibilă aferentă operaţiilor zilnice.

Societăţile comerciale din comerţul cu amănuntul, cele cu profil de alimentaţie publică, prestatoare de servicii care au magazine, restaurante, puncte de lucru, precum şi altele care au unităţi ce realizează încasări în urma activităţii desfăşurate organizează evidenţa operativă utilizând formularul tipizat *Borderou de vânzare (încasare) din ziua* de ... anul ... (tabelul 5.5). Acest formular îndeplineşte mai multe funcţii:
– centralizarea zilnică a vânzărilor (încasărilor) realizate de unităţi;
– suport la înregistrarea încasărilor zilnice în „Jurnalul pentru vânzare";
– stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată.

Se întocmeşte de compartimentul financiar-contabil pe baza monetarelor sau borderourilor bonurilor de vânzare, notelor de plată, centralizatorului vânzărilor pe ospă-

Scanned with OKEN Scanner

tari, centralizatorului vânzărilor cu plata în rate, borderourilor de decontare a prestaţiilor etc., întocmite de fiecare unitate.

Operaţiile asimilate livrărilor, cum sunt preluarea de către agentul economic a unor bunuri achiziţionate sau fabricate în vederea folosirii în scop personal; prestarea unor servicii cu titlu gratuit şi altele sunt înregistrate în *Borderoul pentru operaţii asimilate.*

Tabelul 5.5

BORDEROUL DE VÂNZARE (ÎNCASARE)
din ziua ..... anul 199.....

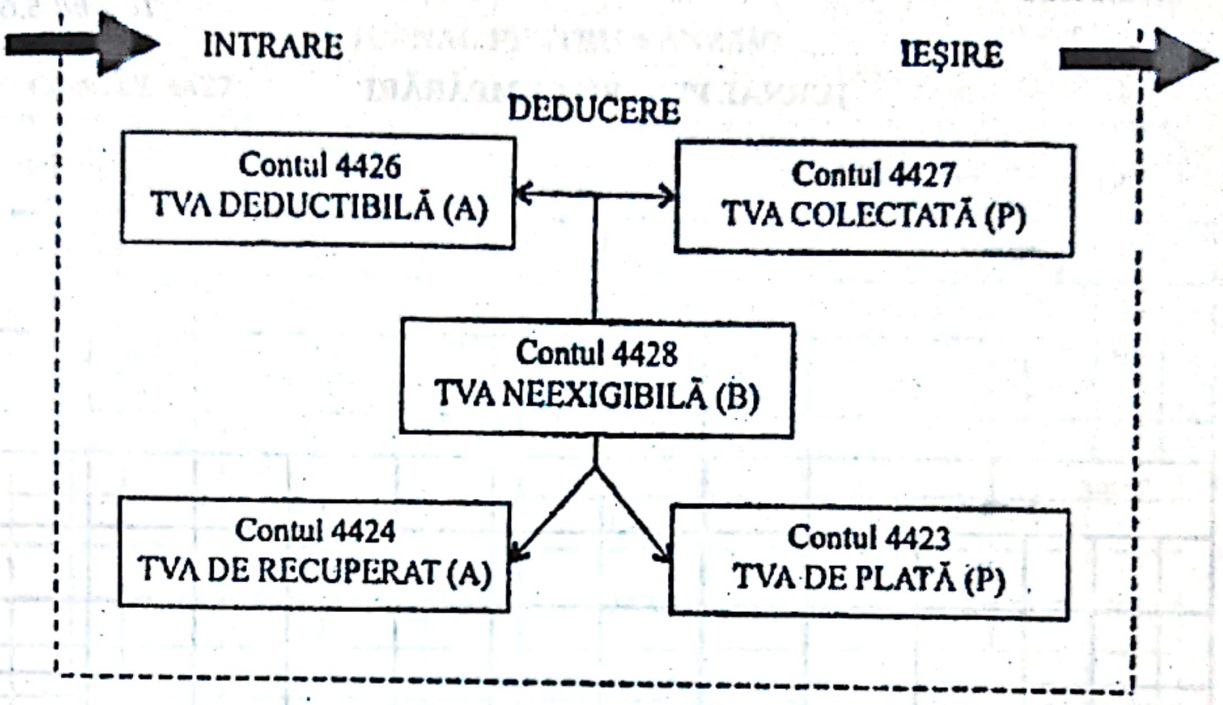
– lei –

Nr. crt.	Documentul			Explicaţii	Total vânzare (încasare)	Baza de impozitare pentru TVA	TVA colectat (brut)
	data	nr.	denumirea				
0	1	2	3	4	5	6	7
ÎNTOCMIT			VERIFICAT	TOTAL			

Organizarea contabilităţii sintetice a taxei pe valoarea adăugată

Organizarea contabilităţii taxei pe valoarea adăugată are ca obiect evidenţa distinctă a taxei în conturi sintetice de gradul II în consonanţă cu fluxurile de determinare şi de decontare a TVA:

Scanned with OKEN Scanner



Din cele cinci conturi necesare pentru a înregistra pe flux operaţiunile realizate de unitatea patrimonială plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, **conturile 4426 „TVA deductibilă"** şi **4427 „TVA colectată"** sunt utilizate pentru evidenţa curentă în tot cursul lunii a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în vederea deducerii şi pentru colectarea din vânzări şi prestări executate.

Conturile 4424 „TVA de recuperat" şi **4423 „TVA de plată"** intervin numai la sfârşitul lunii, pentru înregistrarea taxei pe valoarea adăugată de decontat (de recuperat sau de plată) rezultată în urma efectuării deducerilor la care unitatea este îndreptăţită.

Contabilitatea *TVA deductibilă* se organizează cu ajutorul Registrului JURNAL PENTRU CUMPĂRĂRI (*tabelul 5.6*), servind ca:

- ❒ registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii;
- ❒ document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată deductibilă;
- ❒ document de control al unor operaţii înregistrate în contabilitate.

Se completează la compartimentul financiar-contabil pe baza documentelor privind cumpărările de valori materiale sau cele pentru prestaţii primite.

În coloanele 8 şi/sau 10 se înscrie taxa pe valoarea adăugată din factură sau documentul înlocuitor emise de furnizor sau prestator.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.6

JURNAL PENTRU CUMPĂRĂRI

CONTUL 4426 – lei –

Documentul					Total valoare inclusiv TVA	Neimpozabile	Cumpărări de bunuri și servicii pentru societate				Bunuri ce constituie obiect de amenajare	
			Mențiuni				11%		22%			
Nr. crt.	Data	Nr.	Denumirea	Cod fiscal			Bază impozitare	TVA	Bază impozitare	TVA	Bază impozitare	TVA
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Report:												
De reportat:												

Pentru organizarea contabilităţii *taxei pe valoarea adăugată colectată* se foloseşte Registrul JURNAL PENTRU VÂNZĂRI (tabelul 5.7):

Tabelul 5.7

JURNAL PENTRU VÂNZĂRI

CONTUL 4427 – lei –

Documentul					Total factură	Neimpozabile			Export	Cota TVA			
							Din care scutite			11%		22%	
Nr. crt.	Data	Nr.	Cumpărător: Denumire	Cod fiscal		Total	cu deducere	fără deducere		Bază impozitar	Valoare	Bază impozitar	Valoare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Report:													
De reportat:													

Acesta serveşte ca:

- ☐ registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor şi prestărilor de servicii;
- ☐ document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată colectată;
- ☐ document de control a unor operaţii înregistrate în contabilitate.

Completarea registrului la compartimentul financiar-contabil se face pe baza documentelor privind vânzările şi prestările de servicii. În coloanele 11 şi/sau 13 se înscrie TVA colectată conform facturilor emise pentru vânzări şi prestaţii executate. Pentru a stabili baza de impozitare TVA, vânzările sunt defalcate corespunzător regimului (regulilor) de impozitare în trei: vânzări la export; vânzări scutite de TVA; vânzări supuse impozitării.

Pe baza informaţiilor furnizate de cele două registre **JURNALE AUXILIARE**:

– **Contul 4426 „TVA DEDUCTIBILĂ“** – JURNAL PENTRU CUMPĂRĂRI, şi

– **Contul 4427 „TVA COLECTATĂ“** – JURNAL PENTRU VĂNZĂRI, se alcătuieşte lunar ***Decontul pentru taxa pe valoarea adăugată*** (tabelul 5.8), care se depune la organul fiscal unde agentul economic a fost luat în evidenţă ca plătitor TVA. Decontul este structurat pe două categorii de operaţii:

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.8

ROMÂNIA
M.F.
MINISTERUL FINANŢELOR

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

DECONT PE LUNA: ☐☐ AN: ☐☐☐☐

CODUL FISCAL AL PLĂTITORULUI DE T.V.A.: ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐

DENUMIREA AGENTULUI ECONOMIC: .....

LOCALITATEA ....., str. ..... nr. ..... judeţul (sectorul) .....

codul poştal: ..... tel./fax .....

OPERAŢIUNI REALIZATE (ÎN LEI, FĂRĂ ZECIMALE)

IEŞIRI	Valoarea	Cota	T.V.A.
1. Vânzări în ţară		22%	
2. Vânzări în ţară		11%	
3. Regularizări		x	
4. Export		x	x
5. Scutite cu drept de deducere		x	x
6. Scutite fără drept de deducere		x	x
7. TOTAL [(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)]			
8. PRO RATA %			

INTRĂRI	Valoarea	Cota	T.V.A.
9. Cumpărări pentru nevoile agentului economic		22%	
10. Cumpărări pentru nevoile agentului economic		11%	
11. T.V.A. DEDUCTIBILĂ [(9)+(10)]			
12. T.V.A. DE DEDUS [(11)x(8)/100]			
13. Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere		x	
14. Cumpărări scutite de T.V.A.		x	x
15. Regularizări		x	
16. TOTAL T.V.A. DE DEDUS [(12)+(13)+(15)]	x	x	
17. TOTAL [(9)+(10)+(13)+(14)+(15)]		x	x
18. SUMA DE RAMBURSAT DIN LUNA PRECEDENTĂ			
19. SUMA DE PLATĂ DIN LUNA PRECEDENTĂ			
20. SUMA DE PLATĂ [(7)–(16)–(18)+(19)]			
21. SUMA DE RAMBURSAT [(16)–(7)+(18)–(19)]			

DOCUMENTE DE PLATĂ

TIPUL*)	NUMĂRUL	DATA	SUMA
[ ]1 [ ]2 [ ]3			
[ ]1 [ ]2 [ ]3			
[ ]1 [ ]2 [ ]3			
[ ]1 [ ]2 [ ]3			

Organul fiscal ..... codul.....
Numărul de înregistrare .....
Data depunerii (ZZ/LL/AA) ...../...../.....
Primit .....
Amenda pentru nedepunerea în termen .....

DECLAR CĂ INFORMAŢIILE DIN ACEST DECONT SUNT CORECTE.
Numele ..... Funcţia .....
Prenumele ..... Semnătura şi ştampila .....

*) Tipul documentului de plată: 1 — chitanţă C.E.C.; 2 — cec cu limită de sumă; 3 — ordin de plată.

M.F. cod 14.13.01.02

Scanned with OKEN Scanner

A. IEŞIRI – BUNURI LIVRATE ŞI SERVICII PRESTATE, pentru care informaţiile sunt extrase din Jurnalul pentru vânzări şi Borderoul operaţiilor asimilate livrărilor, astfel:

Rândurile 1 şi 2 – Se vor prelua lunar totalul coloanelor 10, 11, 12 şi 13 din Jurnalul pentru vânzări, precum şi operaţiile asimilate livrărilor (conform art. 2 pct. 2.2 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, republicată), centralizate în borderoul pentru operaţiuni asimilate.

Rândul 3 – Se vor evidenţia sumele rezultate din corectarea datelor raportate prin deconturile anterioare, precum şi sumele aferente operaţiunilor neexigibile existente în sold la 31 ianuarie şi care au devenit exigibile în luna pentru care se întocmeşte decontul.

Rândul 4 – Se vor înscrie operaţiunile de export înregistrate în coloana 9 din Jurnalul pentru vânzări, numai pe baza documentelor prevăzute în normele aprobate prin hotărâre a Guvernului.

Rândul 5 – Se vor evidenţia operaţiunile scutite cu drept de deducere, înscrise în coloana 7 din Jurnalul pentru vânzări.

Rândul 6 – Se vor evidenţia operaţiunile scutite fără drept de deducere, înscrise în coloana 8 din Jurnalul pentru vânzări.

Rândul 8 – Pro-rata se va calcula potrivit prevederilor legale.

B. INTRĂRI – DE BUNURI ŞI SERVICII, la care pentru a completa rândurile prevăzute se apelează la datele din jurnalul pentru cumpărări:

Rândurile 9 şi 10 – Se vor prelua lunar din coloanele 7, 8, 9 şi 10 din Jurnalul pentru cumpărări sumele aferente bunurilor şi serviciilor achiziţionate pentru nevoile agentului economic, cu excepţia celor înscrise în rândurile 13 şi 14.

Rândul 13 – Se vor evidenţia cumpărările destinate realizării de bunuri şi servicii scutite cu drept de deducere, cumpărările nesupuse pro ratei potrivit criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere la agenţii economici care realizează şi operaţiuni fără drept de deducere.

Rândul 14 – Se va prelua totalul coloanei 6 din Jurnalul pentru cumpărări, reprezentând bunurile şi serviciile achiziţionate de la neplătitorii de T.V.A., precum şi cele care nu au legătură directă cu activitatea agentului economic.

Rândul 15 – Se vor evidenţia sumele rezultate din corectarea datelor raportate prin deconturile anterioare, precum şi sumele aferente operaţiunilor neexigibile în sold la 31 ianuarie şi care au devenit exigibile în luna pentru care se întocmeşte decontul.

Rândul 18 – Se va înscrie suma prevăzută în rândul 21 din decontul lunii precedente pentru care nu s-a primit confirmarea sau aprobarea rambursării.

Rândul 19 – Se va înscrie suma totală sau parţială din rândul 20 din decontul lunii precedente. rămasă neachitată până la data depunerii decontului.

În decontul pentru luna februarie se vor prelua sumele neachitate integral sau parţial la bugetul de stat din soldul contului 4423 „T.V.A. de plată", existent la 31 ianuarie.

N O T Ă:

La ieşiri nu se cuprind în decont sumele care, potrivit legii, nu intră în baza de impozitare, inclusiv suma reprezentând contribuţia la Fondul special al drumurilor publice.

Scanned with OKEN Scanner

5.9.2.4. Subsistemul conturilor privind taxa pe valoarea adăugată

Reflectarea în contabilitate a TVA se face utilizând **contul 442 „Taxă pe valoare adăugată"**, care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

4423 „TVA de plată"
4424 „TVA de recuperat"
4426 „TVA deductibilă"
4427 „TVA colectată"
4428 „TVA neexigibilă"

Contul 4423 „TVA de plată" este un *cont de pasiv* şi ţine evidenţa TVA datorată bugetului de stat şi determinată la finele lunii.

Se creditează la finele lunii cu:
– diferenţa dintre TVA colectată mai mare şi TVA deductibilă mai mică, prin debitul **contului 4427 „TVA colectată"**.

Se debitează cu:
– sumele virate la bugetul statului, reprezentând TVA datorată, prin creditul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci"**;
– valoarea TVA de recuperat, compensată, prin creditul **contului 4424 „TVA de recuperat"**.

Soldul creditor al contului arată nivelul TVA datorată bugetului.

Operaţiile privitoare la **contul 4423 „TVA de plată"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4423 „TVA de plată"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată	4424	– Diferenţele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă	4427
– Plăţile efectuate către bugetul statului reprezentând taxa pe valoarea adăugată	5121		

Contul 4424 „TVA de recuperat" este un *cont de activ* şi ţine evidenţa TVA de recuperat de către unităţile patrimoniale de la bugetul statului.

Se debitează la finele lunii cu diferenţa dintre TVA deductibilă mai mare şi TVA colectată mai mică, prin creditul **contului 4426 „TVA deductibilă"**.

Se creditează cu sumele încasate de la bugetul statului reprezentând TVA cuvenită, pe baza cererii de rambursare, prin debitul **contului 512 „Conturi curente la bănci"**; cu suma ce reprezintă TVA cuvenită de la buget, neîncasată până la finele perioadei şi compensată în lunile următoare cu TVA datorată bugetului, prin debitul **contului 4423 „TVA de plată"**.

***Soldul debitor* al contului reflectă contravaloarea TVA cuvenită de la bugetul statului, deci creanţa unităţii faţă de buget.**

Menţionăm faptul că sumele ce reprezintă TVA datorată bugetului se varsă lunar pe baza dispoziţiei de plată, până la data de 25 a lunii următoare, iar sumele ce

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă TVA de încasat de la bugetul de stat se regularizează trimestrial, cu excepţia TVA aferentă exporturilor, care se încasează lunar pe baza cererii de rambursare.

Operaţiile privitoare la **contul 4424 „TVA de recuperat"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4424 „TVA de recuperat"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţele rezultate la sfârşitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare	**4426**	– Taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoarea adăugată de plată	**4423**
		– Taxa pe valoarea adăugată încasată de la bugetul statului în baza cererii de rambursare	**5121**

Contul 4426 „TVA deductibilă" este un *cont de activ* cu ajutorul căruia se ţine evidenţa TVA înscrisă în facturile emise de furnizori, pentru bunurile, lucrările sau serviciile cu care se aprovizionează unitatea şi care este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Se debitează în cursul lunii cu:

- sumele reprezentând TVA înscrisă în facturi de către furnizori, prin creditul **conturilor: 401 „Furnizori"** sau **404 „Furnizori de imobilizări"**;
- valoarea TVA aferentă ratelor devenite scadente, pentru aprovizionările făcute cu plata în rate, prin creditul **contului 4428 „TVA neexigibilă"**; la fel şi pentru TVA aferentă aprovizionărilor făcute anterior şi care se facturează abia acum de către furnizor;
- sumele reprezentând TVA aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie, prin creditul **contului 4427 „TVA colectată"**.

Se creditează la sfârşitul lunii cu:

- sumele constatate ca find nedeductibile, ca urmare a utilizării bunurilor şi serviciilor pentru operaţiuni scutite de TVA, prin debitul **contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**;
- sumele ce reprezintă TVA recunoscută la deducere şi care pot fi reţinute din TVA colectată, prin debitul **contului 4427 „TVA colectată"**;
- sumele ce reprezintă TVA deductibilă care depăşeşte valoarea TVA colectată şi care urmează a se încasa de la bugetul statului, prin debitul **contului 4424 „TVA de recuperat"**.

***Soldul debitor* al contului arată că nivelul TVA deductibilă depăşeşte pe cea colectată şi ca atare reflectă creanţa unităţii faţă de buget.**

După virarea soldului în debitul **contului 4424, contul „TVA deductibilă"** se soldează.

Operaţiile privitoare la contul **4426 „TVA deductibilă"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **4426 „TVA deductibilă"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– TVA deductibilă pentru cumpărări de bunuri şi servicii de la furnizori	**401**	– Sumele deductibile de taxă pe valoarea adăugată ce se **compensează (se scad) din** taxa pe valoarea adăugată colectată	**4427**
– TVA deductibilă pentru cumpărări de bunuri şi servicii de la furnizori de imobilizări	**404**	– Sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă ce depăşesc valoarea TVA colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului	**4424**
– TVA aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie	**4427**		
– TVA deductibilă aferentă cumpărărilor, considerată anterior ca neexigibilă	**4428**	– Prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă	**635**
– TVA deductibilă aferentă cumpărărilor ce se decontează prin bancă, fără folosirea unor conturi de datorii	**5121**		
– TVA deductibilă aferentă cumpărărilor decontate din avansuri de trezorerie	**542**		

Contul 4427 „TVA colectată" este un *cont de pasiv*, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa TVA înscrisă în facturi aferente vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări.

Se creditează în cursul lunii cu:

- valoarea TVA aferentă vânzărilor sau pentru lucrările executate sau serviciile prestate, facturate terţilor, prin debitul **conturilor 411 „Clienţi"** sau **461 „Debitori diverşi"** şi **531 „Casa"**;
- valoarea TVA aferentă ratelor devenite scadente, la încasare, pentru livrările făcute cu plata în rate sau TVA aferentă livrărilor ori prestaţiilor făcute anterior şi care acum se facturează, prin debitul **contului 4428 „TVA neexigibilă"**.
- valoarea TVA aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie prin debitul **contului 4426 „TVA deductibilă"**;
- valoarea TVA aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură, prin debitul **contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**.

Se debitează la sfârşitul lunii cu:

- sumele reprezentând TVA deductibilă recunoscută la deducere, prin creditul **contului 4426 „TVA deductibilă"**;
- sumele reprezentând TVA aferentă clienţilor insolvabili scoşi din activ, prin creditul **contului 416 „Clienţi incerţi"**;
- sumele ce reprezintă nivelul TVA colectată care depăşeşte nivelul TVA deductibilă şi care se datorează bugetului, prin creditul **contului 4423 „TVA de plată"**.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul creditor **arată nivelul TVA colectată care depăşeşte pe cea deductibilă şi ca atare se datorează bugetului de stat. După înregistrarea acestui sold în creditul contului 4423, contul „TVA colectată" se soldează.**

Operaţiile privitoare la **contul 4427 „TVA colectată"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4427 „TVA colectată"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Taxa pe valoarea adăugată de plată datorată bugetului statului	4423	– TVA înscrisă în facturile emise către clienţi sau alte documente legale reprezentând vânzări de mărfuri şi bunuri, prestări de servicii şi executări de lucrări	411
– Taxa pe valoarea adăugată de plată, compensată cu TVA deductibilă	4426		
– Sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă clienţilor insolvabili scoşi din activ	416	– TVA înscrisă în facturile emise către personalul propriu sau alte documente legale reprezentând vânzări de mărfuri şi bunuri, prestări de servicii şi executări de lucrări	4282
		– TVA aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie	4426
		– TVA neexigibilă devenită exigibilă în cursul lunii	4428
		– TVA colectată aferentă vânzărilor către debitori	461
		– TVA colectată aferentă lipsurilor imputabile	461
		– TVA colectată aferentă unor facturi încasate în numerar fără utilizarea conturilor de creanţe	5311
		– TVA colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură	635

Contul 4428 „TVA neexigibilă" este un *cont bifuncţional* şi ţine evidenţa TVA neexigibilă rezultată din vânzări cu plata în rate sau pentru vânzări şi prestaţii efectuate, şi nefacturate clienţilor, precum şi evidenţa TVA neexigibilă aferentă cumpărărilor făcute cu plata în rate şi aprovizionărilor făcute pentru care nu au sosit facturile furnizorilor.

Se creditează cu:

- sumele reprezentând TVA înscrisă în factură şi emisă clienţilor, pentru livrări sau prestaţii cu plata în rate, prin debitul **contului 411 „Clienţi"**;

Scanned with OKEN Scanner

■ sumele reprezentând TVA aferentă lucrărilor sau prestaţiilor efectuate clienţilor dar pentru care nu au fost întocmite documente, prin debitul **contului 418 „Clienţi – facturi de întocmit"**;

■ sumele reprezentând TVA devenită exigibilă, aferente ratelor devenite scadente la cumpărăturile făcute cu plata în rate, precum şi cu TVA înscrisă în facturile sosite de la furnizori şi care anterior figurau la facturi nesosite, prin debitul **contului 4426 „TVA deductibilă"**;

■ valoarea TVA aferentă mărfurilor intrate în unităţile cu amănuntul, prin debitul **contului 371 „Mărfuri"**.

Se debitează cu:

■ sumele reprezentând TVA înscrisă în facturile furnizorilor, aferente cumpărărilor cu plata în rate, prin creditul **contului 401 „Furnizori"** sau **contului 404 „Furnizori de imobilizări"**;

■ sumele reprezentând TVA aferentă cumpărăturilor sosite fără factură, prin creditul **contului 408 „Furnizori – facturi nesosite"**;

■ sumele reprezentând TVA devenită exigibilă, aferentă ratelor devenite scadente, pentru livrările făcute cu plata în rate, precum şi cu TVA înscrise în facturile emise clienţilor şi care anterior figurau la facturi de întocmit, prin creditul **contului 4427 „TVA colectată"**.

■ valoarea TVA aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amănuntul, prin creditul **contului 371 „Mărfuri"**.

***Soldul contului* reprezintă sume în aşteptare care pe măsură ce devin exigibile se trec în debitul contului TVA deductibilă, pentru cumpărări, sau în creditul contului TVA colectată, pentru vânzări.**

Operaţiile privitoare la **contul 4428 „TVA neexigibilă"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4428 „TVA neexigibilă"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– TVA aferentă mărfurilor în stoc ce urmează a fi vândute cu amănuntul	371	– TVA aferentă mărfurilor aflate în stoc în unităţile comerciale cu amănuntul	371
– TVA aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate privind bunuri şi servicii	401	– TVA aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, executărilor de lucrări cu plata în rate	411
– TVA aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate privind imobilizări	404	– TVA aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, executărilor de lucrări pentru care nu s-au întocmit facturi	418
– TVA aferentă cumpărărilor neînsoţite de facturi	408	– TVA aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă	4426
– TVA aferentă vânzărilor de bunuri, servicii sau prestărilor de lucrări cu plata în rate, inclusiv vânzările de mărfuri în unităţile cu amănuntul, devenită colectată	4427		

Scanned with OKEN Scanner

Contabilizarea operaţiilor privind taxa pe valoarea adăugată

● **TVA – deductibilă** se calculează şi înregistrează ca o creanţă asupra bugetului statului în cadrul următoarelor operaţii privind intrările:

a) TVA – deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor de bunuri sau servicii şi lucrări pentru activitatea de exploatare:

4426 „TVA – deductibilă"	=	**401** „Furnizori"

şi după caz,

3 „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie"		
6 „Conturi de cheltuieli"		

b) TVA – deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor de imobilizări:

4426 „TVA – deductibilă"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
2 „Conturi de imobilizări"		

c) TVA – deductibilă aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie:

4426 „TVA – deductibilă"	=	**4427** „TVA – colectată"

d) TVA – deductibilă compensată prin TVA – colectată:

4427 „TVA – colectată"	=	**4426** „TVA – deductibilă"

e) diferenţa corespunzătoare TVA – deductibilă ce depăşeşte valoarea TVA – colectată ce urmează a se încasa de la bugetul statului:

4424 „TVA – de recuperat"	=	**4426** „TVA – deductibilă"

f) prorata TVA – deductibilă devenită nedeductibilă:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4426** „TVA – deductibilă"

● **TVA – colectată** se calculează şi înregistrează ca o datorie faţă de bugetul statului în cadrul următoarelor operaţii privind ieşirile:

Scanned with OKEN Scanner

a) TVA – colectată înscrisă în facturile emise către clienţi sau alte documente legale reprezentând vânzările de mărfuri, bunuri şi imobilizări, prestările de servicii şi executările de lucrări:

41 „Clienţi şi conturi asimilate“ **461** „Debitori diverşi“ **51** „Conturi la bănci“ **53** „Casa“	=	**4427** „TVA – colectată“ **7** „Conturi de venituri“

b) TVA – colectată aferentă lipsurilor imputate:

428 „Alte creanţe şi datorii în legătură cu personalul“	=	**4427** „TVA – colectată“
461 „Debitori diverşi“		**758** „Alte venituri din exploatare“ **77** „Venituri excepţionale“

c) TVA – neexigibilă devenită exigibilă:

4428 „TVA – neexigibilă“	=	**4427** „TVA – colectată“

d) TVA – colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	**4427** „TVA – colectată“

e) TVA – de plată datorată bugetului statului:

4427 „TVA – colectată“	=	**4423** „TVA – de plată“

f) TVA – colectată aferentă clienţilor insolvabili scoşi din activ:

4427 „TVA – colectată“	=	**416** „Clienţi incerţi“

● **TVA – neexigibilă** intervine în cazul operaţiilor de cumpărare-vânzare *pentru care nu s-au întocmit documentele de facturare* până la închiderea exerciţiului, pentru livrări de bunuri, lucrări şi servicii cu *plata în rate*, precum şi cea *inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul* la unităţile comerciale ce ţin evidenţa la acest preţ.

Scanned with OKEN Scanner

a) TVA – neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări cu plata în rate:

411 „Clienţi“	=	**4428** „TVA – neexigibilă“
		70 „Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi“

b) TVA – neexigibilă aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, executărilor de lucrări pentru care nu s-au întocmit facturi:

418 „Clienţi – facturi de întocmit“	=	**4428** „TVA neexigibilă“

c) TVA – neexigibilă aferentă stocurilor de mărfuri din unitatea cu amănuntul:

371 „Mărfuri“	=	**4428** „TVA – neexigibilă“

d) TVA – neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amăntul:

4428 „TVA – neexigibilă“	=	**408** „Furnizori – facturi nesosite“

e) TVA – neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amănuntul:

4428 „TVA – neexigibilă“	=	**371** „Mărfuri“

f) TVA – neexigibilă aferentă vânzărilor cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exerciţiului financiar:

4428 „TVA – neexigibilă“	=	**4427** „TVA – colectată“

g) TVA – neexigibilă devenită deductibilă, aferentă cumpărărilor cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite:

4426 „TVA – deductibilă“	=	**4428** „TVA – neexigibilă“

h) TVA – neexigibilă devenită exigibilă, aferentă facturilor întocmite:

Scanned with OKEN Scanner

4428 „TVA – neexigibilă"	=	**4427** „TVA – colectată"

● **Regularizarea TVA**. Cu ocazia exigibilităţii lunare pe baza Decontului privind operaţiile realizate şi TVA aferentă se stabileşte TVA de plată sau de recuperat. În acest scop se procedează la compensarea soldurilor **conturilor 4426 „TVA – deductibilă"** şi **4427 „TVA – colectată"**. Diferenţa constatată se regularizează astfel:

a) Dacă TVA – deductibilă este mai mare decât TVA – colectată, **contul 4426 „TVA – deductibilă" are sold debitor,** înregistrarea contabilă fiind.

4424 „TVA – de recuperat"	=	**4426** „TVA – deductibilă"

Diferenţa se compensează cu TVA datorată bugetului de stat din lunile următoare sau se încasează pe baza cererii de rambursare, înregistrarea fiind:

4423 „TVA – de plată" *(dacă se compensează)* **512** „Conturi curente la bănci" *(dacă se rambursează)*	=	**4424** „TVA – de recuperat"

În situaţia în care din deconturile întocmite pe o perioadă de trei luni consecutiv sumele datorate bugetului de stat nu acoperă integral taxa deductibilă, diferenţa se rambursează de organul fiscal competent în termen de 30 de zile de la data depunerii decontului aferent lunii a treia şi a cererii de rambursare.

b) Dacă TVA – colectată este mai mare decât TVA – deductibilă, **contul 4427 „TVA – colectată" are sold creditor,** înregistrarea contabilă fiind:

4427 „TVA – colectată"	=	**4423** „TVA – de plată"

Dacă nu este cazul compensării cu TVA – de recuperat din luna precedentă, diferenţa se achită până la data de 25 a lunii următoare, înregistrarea contabilă fiind:

4423 „TVA – de plată"	=	**512** „Conturi curente la bănci"

Scanned with OKEN Scanner

5.9.2.5 Aplicaţii privind contabilizarea operaţiilor de decontare a taxei pe valoarea adăugată

Exemplul 1: Operaţii economice care generează, după regularizare, *TVA de plată*.
Exemplu cifric:
– cumpărări de materii prime la preţ de achiziţie de ..... 100.000.000 lei şi TVA 22%
– prestări de servicii preluate la preţ negociat de ..... 20.000.000 lei şi TVA 22%
– vânzări de produse finite la preţ de livrare de ..... 250.000.000 lei şi TVA 22%

Rezolvare:

● Recepţia bunurilor cumpărate şi a prestărilor de servicii preluate:

%	=	**401** „Furnizori“	**146.400.000**
300 „Materii prime“			100.000.000
611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii“			20.000.000
4426 „TVA deductibilă“			26.400.000

● Vânzarea de produse finite:

411 „Clienţi“	=	%	**305.000.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	250.000.000
		4427 „TVA colectată“	55.000.000

● Regularizarea TVA:

4427 „TVA colectată“	=	%	**55.000.000**
		4426 „TVA deductibilă“	26.400.000
		4423 „TVA de plată“	28.600.000

● Plata către buget a TVA datorată:

4423 „TVA de plată“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**28.600.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2: Operaţii economice care generează, după regularizare, *TVA de recuperat*. Exemplul cifric: de la exemplul 1, cu deosebirea că vânzările de produse finite sunt reprezentate de vânzări în ţară 100.000.000 lei şi la export 150.000.000 lei.

Rezolvare:

● Recepţia bunurilor cumpărate şi a prestărilor de servicii preluate:

	=	**401** „Furnizori“	**146.400.000**
%			
300 „Materii prime“			100.000.000
611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii“			20.000.000
4426 „TVA deductibilă“			26.400.000

● Vânzări de produse finite la intern:

411 „Clienţi“	=	**%**	**122.000.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	100.000.000
		4427 „TVA colectată“	22.000.000

● Vânzări de produse finite la export:

411 „Clienţi“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“	**150.000.000**

● Regularizarea TVA:

4427 „TVA colectată“	=	**4426** „TVA deductibilă“	**22.000.000**
4424 „TVA de recuperat“	=	**4426** „TVA deductibilă“	**4.400.000**

Creanţa din TVA de 4.400.000 lei poate fi încasată de la buget ori să fie compensată cu datoriile din TVA ale lunilor următoare:

Exemplul 3: Aprovizionări de bunuri din *import:*

Baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată pentru importuri se formează din următoarele elemente:

Scanned with OKEN Scanner

a) ***Valoarea în vamă*** în lei, **43.710.000 lei**
calculată astfel:
– 20 buc x 150 $/buc = 3000 $
– cursul oficial la data importului **14.570 lei/$**

b) ***Taxele vamale*** 20%:

$$43.710.000 \text{ lei} \times \frac{20}{100} \quad \textbf{8.742.000 lei}$$

c) Accizele (40%) la a + b:

$$43.710.000 \text{ lei} + 8.742.000 \text{ lei} \times \frac{40}{100} \quad \textbf{20.980.800 lei}$$

d) Total a + b + c = baza de impozitare **73.432.800 lei**

e) TVA 22% $\left(73.432.800 \text{ lei} \times \frac{22}{100} \right)$ **=16.155.216 lei**

Pe baza facturii externe, a D.V.I. (Declaraţie vamală de import) şi a Notei de intrare-recepţie a bunurilor destinate ca materii prime se înregistrează:

Factura	**300.01** „Materii prime“	=	**401** „Furnizori“		**43.710.000 lei**
Taxe vamale*	**300.01** „Materii prime“	=	%		**29.722.800 lei**
			446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	8.742.000 lei	
accizele*			446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	20.980.800 lei	
	%	=	**5121**		**45.878.016 lei**
	4426 „TVA deductibilă“			16.155.216 lei	
	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“			8.742.000 lei	
	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“			20.980.800 lei	

* Taxele vamale şi accizele sunt elemente ale costului de achiziţie şi potrivit regulilor generale de evaluare a bunurilor la intrarea în patrimoniu fac obiectul înregistrării în conturile de stocuri sau de imobilizări, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 4: Aprovizionarea de bunuri şi servicii primite de la furnizori şi prestatori din ţară (intern)

Baza de calcul a TVA este determinată de preţul bunurilor şi tariful prestaţiilor, precum şi de alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru bunurile aprovizionate care nu au fost cuprinse în preţ.

Nu se cuprind în baza de impozitare remizele şi alte reduceri de preţ acordate de furnizor direct clientului.

Factura emisă de furnizor pentru piese de schimb:

– Piese de schimb, preţ	500.000.000 lei
– Remiză 10%	– 50.000.000 lei
preţ de facturare	450.000.000 lei
– transport-încărcare	+10.000.000 lei
Total	*460.000.000 lei*
– TVA 22%	101.200.000 lei
Total de plată	**561.200.000 lei**

	%	= **401** „Furnizori“	**561.200.000**
– preţ de cumpărare	**3014.01** „Piese de schimb“		450.000.000
– transport încărcare	**3014.02** „Piese de schimb“		10.000.000
	4426 „TVA deductibilă“		101.200.000

Dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată îl au agenţii economici înregistraţi ca plătitori de TVA.

În cazul agenţilor neplătitori sau a celor care realizează operaţii scutite, taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizor este nedeductibilă şi devine element al costului de achiziţie înregistrându-se:

- *la importuri:*

300.02 „Materii prime“ = **5121** „Conturi la bănci în lei“ **20.900.800 lei**

- *la intern:*

3014.02 „Piese de schimb“ = **401** „Furnizori“ **101.200.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 5: Lucrări de reparaţii la utilaje executate de terţi, cu plata în rate:

Factura cuprinde:

– Reparaţii utilaje	400.000.000 lei
– TVA 22%	88.000.000 lei
Total de plată	**488.000.000 lei**

Plata a fost convenită prin contract astfel:
– 200.000.000 lei, pe baza facturii la recepţia lucrărilor;
– 288.000.000 lei în trei rate egale.

Înregistrare în contabilitate:

%	=	**401** „Furnizori"	**488.000.000 lei**
611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"			400.000.000
4426 „TVA deductibilă"			36.065.575
4428 „TVA neexigibilă"			51.934.425

Notă: Taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor este neexigibilă la deducere şi ea devine deductibilă în luna în care se achită rata scadentă întreprinderii prestatoare, înregistrându-se:

$$(288.000.000/3=96.000.000) \times \frac{22}{122} = 17.311.475 \text{ lei}$$

4426 „TVA deductibilă"	=	**4428** „TVA neexigibilă"	**17.311.475**

Exemplul 6: Vânzări pentru intern:

Baza de impozitare este preţul sau tariful negociat, inclusiv toate cheltuielile făcute în contul clientului pentru livrare, necuprinse în preţ.

Factura de livrare

– produse finite	600.000.000 lei
– ambalaje nerestituibile	150.000.000 lei
– transport-manipulare	5.000.000 lei
Total	*755.000.000 lei*
– *TVA 22%*	*166.100.000 lei*
Total de plată	**921.100.000 lei**

(preţul produselor este exclusiv ambalajul, franco depozit furnizor)

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate:

411 „Clienţi“	=	%	**921.100.000 lei**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	600.000.000 lei
		708 „Venituri din activităţi diverse“*	150.000.000 lei
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	5.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	166.100.000 lei

Exemplul 7: Vânzări cu plata în rate:

Se consideră cazul anterior, ca livrare de produse finite pentru care s-a convenit cu clientul ca plata să fie efectuată în rate, după cum urmează:

421.100.000 lei la data livrării produselor finite;

500.000.000 lei în două rate egale.

Înregistrarea în contabilitate:

411 „Clienţi“	=	%	**921.100.000 lei**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	600.000.000 lei
		708 „Venituri din activităţi diverse“*	150.000.000 lei
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	5.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	75.936.066 lei
		4428 „TVA neexigibilă“	90.163.934 lei

Notă: Taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor este exigibilă la colectare în luna în care rata devine scadentă şi se înregistrează astfel:

$$(500.000.000 \text{ lei} : 2 = 250.000.000) \times \frac{22}{122} = 45.081.967 \text{ lei}$$

4428 „TVA neexigibilă“	=	**4427** „TVA colectată“	**45.081.967 lei**

* Înregistrarea veniturilor din vânzarea ambalajelor nerestituibile la **contul 708 „Venituri din activităţi diverse“**, conform normelor metodologice de utilizare a conturilor, apreciem că nu satisface principiul de delimitare a veniturilor după natură. Ambalajele dacă sunt achiziţionate şi vândute ca atare o dată cu produsele finite devin mărfuri, iar veniturile sunt **707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“**, iar dacă sunt din producţie proprie, veniturile sunt **701 „Venituri din vânzarea produselor finite“**.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 8: Livrarea de produse, cu ambalaje restituibile:

Baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată este preţul produselor finite, ambalajele nu colectează TVA, deoarece ele nu se vând (facturarea se face cu scopul de a asigura garanţia restituirii), deci nu se face un transfer efectiv de proprietate**

Factura

– Produse finite	400.000.000 lei
– TVA 22%	88.000.000 lei
– Ambalajele restituibile	150.000.000 lei
Total de plată	**638.000.000 lei**

Înregistrarea în contabilitate:

411 „Clienţi“	=	%	**638.000.000 lei**
		701 „Venituri din vânzarea produselor“	400.000.000 lei
		419 „Clienţi-creditori“	150.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	88.000.000 lei

Evidenţa ambalajelor expediate cu produse finite:

358 „Ambalaje aflate la terţi“	=	**381** „Ambalaje“	**150.000.000 lei**

Reprimirea ambalajelor de la clienţi:

381 „Ambalaje“	=	**358** „Ambalaje aflate la terţi“	**150.000.000 lei**

Rambursarea c/v ambalajelor reprimite de la clienţi:

419 „Clienţi-creditori“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**150.000.000 lei**

Exemplul 9: – Vânzări pentru export pe cont propriu:

Exportul de produse sau mărfuri intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată cu cote de impozitare *zero*. Ca urmare la facturarea livrărilor pentru export nu se colectează TVA. Unităţile care produc pentru export sunt înregistrate ca plătitoare de TVA cu cota „zero“ şi în consecinţă au dreptul la deducerea TVA aferentă bunurilor şi serviciilor primite utilizate la fabricarea şi comercializarea produselor exportate.

* Ambalajele în regim de restituire sunt expediate dar nu livrate o dată cu marfa (produsele), ca urmare decontarea valorii lor în fluxul livrare-aprovizionare-restituire nu intră în sfera de aplicare a TVA. Deci, valoarea lor nu intră în baza de impozitare pentru TVA.

Scanned with OKEN Scanner

Factura de livrare la export a produselor finite, preţ FOB (franco frontieră română)

– Produse finite	preţ FOB **1000 $, curs 14.570 lei** **14.570.000 lei**
– TVA cota zero	–
Total de plată	**14.570.000 lei**

Înregistrarea în contabilitate:

411 „Clienţi“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“	**14.570.000**

Cheltuielile de transport până la frontiera română facturate de întreprinderea de transporturi pentru produselor exportate:

– tarif transport x tkm	500.000 lei
– TVA 22%	110.000 lei
Total	**610.000 lei**

Înregistrarea în contabilitate:

%	=	**401** „Furnizorii“	**610.000 lei**
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane“			500.000 lei
4426 „TVA deductibilă“			110.000 lei

Exemplul 10: – Vânzări de produse finite, ca mărfuri prin magazine proprii de prezentare şi desfacere:

– Nota de transfer a produselor finite din depozit la gestiunea magazinului se înregistrează astfel:

371 „Mărfuri“	=	**345** „Produse finite“	**10.000.000 lei**

– Repartizarea diferenţelor de preţ la produse finite

371.02 „Mărfuri“	=	**348** „Diferenţe de preţ la produse“	**1.000.000 lei**

– Încasări din vânzarea mărfurilor la preţul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA:

5311 „Casa în lei“	=	%	**6.000.000 lei**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	4.918.020 lei
		4427 „TVA colectată“	1.081.980 lei

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 11: Vânzarea de produse finite cu încasarea de avansuri de la clienţi:

– Încasarea avansurilor de la clienţi:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	**10.000.000 lei**
		419 „Clienţi-creditori“	8.196.700 lei
		4427 „TVA colectată“	1.803.300 lei

– Livrarea şi facturarea produselor finite pentru care s-au încasat avansuri:

Factura cuprinde:

– Produse finite	preţ:	30.000.000 lei
– TVA 22%		6.600.000 lei
Total		*36.600.000 lei*
– Avans încasat		10.000.000 lei
din care TVA 22%		1.803.300 lei
– Rest de plată		**26.600.000 lei**

Notă. În cazul încasării de avansuri în factură este obligatoriu să se menţioneze avansul şi restul de plată.

411 „Clienţi“	=	%	**36.600.000 lei**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	30.000.000 lei
		4427 „TVA colectată“	6.600.000 lei

– Decontarea avansurilor încasate de la client:

%	=	**411** „Clienţi“	**10.000.000 lei**
419 „Clienţi-creditori“			8.196.700 lei
4427 „TVA colectată“			1.803.300 lei

Exemplul 12: – Comisionul reţinut de comisionar din suma datorată furnizorului pentru exporturile realizate pe bază de comision

410 „Furnizori“	=	%	**5.016.951 lei**
– suma achitată furnizorului		**5121** „Conturi la bănci în lei“	4.500.000 lei
– comisionul reţinut		**708** „Venituri din activităţi diverse“	423.730 lei
– TVA aferentă comisionului		**4427** „TVA colectată“	93.221 lei

Exemplul 13: Produse finite cu titlu gratuit, folosite personal, acordate personalului ca avantaje sau în cazul lipsurilor peste normă:

Aceste operaţii fiind asimilate livrărilor, transferului de proprietate, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a acestor produse este preţul de livrare sau preţul de înregistrare.

Scanned with OKEN Scanner

Se acordă gratuit produse finite în valoare de 1.000.000 lei la preţ de livrare. TVA 22% aferentă 220.000 lei

– Scăderea gestiunii de produse finite:

6718 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune“	=	**345** „Produse finite“	**1.000.000 lei**

– Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	**4427** „TVA colectată“	**220.000 lei**

Exemplul 14: Produsele finite utilizate pentru protocol – nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

– Scăderea din gestiune a produselor finite:

623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	**345** „Produse finite“	**150.000 lei**

Contabilizarea TVA în AGRICULTURĂ

a) Aprovizionare:

① **Cumpărare pe baza facturii:** carburanţi (2.000.000 lei), seminţe (5.000.000 lei), furaje (3.000.000 lei), îngrăşăminte chimice (4.000.000 lei), total 14.000.000 lei, TVA 22% – **3.080.000 lei**

%	=	**401** „Furnizori“	**17.080.000**
3011 „Materiale auxiliare“			4.000.000
3012 „Combustibili“			2.000.000
3015 „Seminţe şi materiale de plantat“			5.000.000
3016 „Furaje“			3.000.000
4426 „TVA deductibilă“			3.080.000

② **Cumpărări, pe baza facturii, de animale şi păsări adulte, în viu, pentru producţie şi reproducţie:**

%	=	**401** „Furnizori“	**14.640.000**
361 „Animale şi păsări“			12.000.000
4426 „TVA deductibilă“			2.640.000

Scanned with OKEN Scanner

③ Achiziţionări de produse agricole, animale, păsări de la persoane fizice care nu au calitatea de comercianţi (scutite de TVA), cu plata din avansuri de trezorerie:

%	= **542 „Avansuri de trezorerie“**	**40.000.000**
300 „Materii prime“		23.400.000
3016 „Furaje“		5.500.000
361 „Animale şi păsări“		12.000.000

④ Cumpărări de terenuri şi alte bunuri de natura mijloacelor fixe (clădiri, tractoare, maşini agricole ş.a.) conform facturii

%	= **404** „Furnizori de imobilizări“	**549.000.000**
211 „Terenuri“		100.000.000
212 „Mijloace fixe“ (gr. II)		350.000.000
4426 „TVA deductibilă“		99.000.000

b) Lucrări agricole executate mecanizat (arat, semănat, recoltat, etc) de către terţi:

① Lucrări de arat şi semănat, cu plata în bani:

– Factura pentru lucrări de arat şi semănat, recepţionate:

%	= **401** „Furnizori“	**61.000.000**
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“		50.000.000
4426 „TVA deductibilă“		11.000.000

– Plata:

401 „Furnizori“	= **5121** „Conturi la bănci în lei“	**61.000.000**

② Lucrări de arat şi semănat, cu plata în produse agricole (uium) la data recoltării acestora:

– *Factura:*

%	= **401** „Furnizori“	**61.000.000**
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“		50.000.000
4428 „TVA neexigibilă“		11.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– Decontarea obligaţiei la recoltare, prin predarea uiumului:

401 „Furnizori“	=	%	**61.000.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	50.000.000
		4427 „TVA colectată“	11.000.000

– Descărcarea gestiunii cu valoarea de înregistrare a produselor predate cu uium:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“	**4.000.000**

– TVA aferentă lucrărilor agricole devine exigibilă şi se înregistrează ca taxă deductibilă:

4426 „TVA deductibilă“	=	**4428** „TVA neexigibilă“	**11.000.000**

c) Schimburi de produse agricole (seminţe din soiuri superioare contra produse agricole pentru consum):

– Primire, conform facturii:

%	=	**401** „Furnizori“	**8.540.000**
300 „Materii prime“			4.000.000
3016 „Furaje“			3.000.000
4426 „TVA deductibilă“			1.540.000

– Livrarea produselor agricole (seminţe) în cotrapardită în baza contractului:

411 „Clienţi“	=	%	**8.540.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	7.000.000
		4427 „TVA colectată“	1.540.000

– Compensarea (decontarea) operaţiilor de schimb:

401 „Furnizori“	=	**411** „Clienţi“	**8.540.000**

Scanned with OKEN Scanner

d) Achiziţionarea produselor agricole de către unităţile cu activitate de contractări-achiziţii:

① De la societăţi (întreprinderi) agricole, pentru produse la care se acordă primă de la bugetul statului:

Factura cuprinde următoarele:

– Valoarea produselor agricole la preţul de contractare garantat de stat (exclusiv prima)	30.000.000 lei
– prima la preţul de livrare	6.000.000
– TVA 22% la preţul de contractare	6.600.000
Total de plată	**42.600.000**

%	=	**401** „Furnizori“	**42.600.000**
371 „Mărfuri“			30.000.000
4482 „Alte creanţe privind bugetul statului“			6.000.000
4426 „TVA deductibilă“			6.600.000

② De la societăţi (întreprinderi) agricole, pentru produse la care nu se acordă primă de la bugetul statului (orz, orzoaică, floarea-soarelui ş.a.):

%	=	**401** „Furnizori“	**48.800.000**
371 „Mărfuri“			40.000.000
4426 „TVA deductibilă“			8.800.000

③ De la gospodăriile agricole individuale şi asociaţii agricole de tip privat fără personalitate juridică care, Ordonanţei nr. 3/1992, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru produsele la care se acordă prime:

%	=	**401** „Furnizori“	**60.000.000**
371 „Mărfuri“		sau	
		(**542** „Avansuri de trezorerie“)	50.000.000
4482 „Alte creanţe privind bugetul statului“			10.000.000

④ De la gospodăriile individuale sau asociaţii agricole de tip privat fără personalitate juridică, în schimbul altor bunuri (materiale de construcţii, alte materiale) **sau a altor produse agricole:**

– Primirea produselor agricole, la care se acordă primă:

Scanned with OKEN Scanner

	=	**401** „Furnizori“	**95.000.000**
%			
371 „Mărfuri“			80.000.000
4482 „Alte creanţe privind bugetul statului“			15.000.000

– Predarea, în schimb, a materialelor, conform facturii:

411 „Clienţi“	=	**%**	**95.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	**77.868.650**
		4427 „TVA colectată“	**17.131.350**

– Decontarea operaţiilor de schimb:

401 „Furnizori“	=	**411** „Clienţi“	**95.000.000**

e) Livrări de bunuri şi servicii de către societăţile agricole

① **Livrări de produse agricole vegetale** (grâu, porumb) **la care se încasează primă:**

Factura cuprinde:

– valoarea produselor agricole la preţ de contractare (exclusiv prima)	300.000.000 lei
– prima la preţul de livrare	60.000.000 lei
– TVA 22% la preţul de contractare	*66.000.000 lei*
Total	**426.000.000 lei**

411 „Clienţi“	=	**%**	**426.000.000**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	360.000.000
		4427 „TVA colectată“	66.000.000

– Descărcarea gestiunii cu valoarea produselor agricole livrate:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**345** „Produse finite“	**250.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

② Livrări animale şi păsări în viu de către clienţi pe bază de factură:

411 „Clienţi“	=	%	**183.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	150.000.000
		4427 „TVA colectată“	33.000.000

– Descărcarea gestiunii cu animalele şi păsările livrate:

371 „Mărfuri“	=	**361** „Animale şi păsări“	**120.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	**120.000.000**

Notă. Dacă animalele şi păsările sunt din producţie proprie, sunt considerate „produse finite“, livrările se înregistrează la **contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite“**, iar descărcarea gestiunii se va înregistra prin formula contabilă:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**361** „Animale şi păsări“

③ Executarea de servicii şi lucrări agricole cu încasarea în natură la data recoltării produselor agricole:

– Facturarea lucrărilor executate:

411 „Clienţi“	=	%	**122.000.000**
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	100.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	22.000.000

– Preluarea produselor agricole la recoltare:

%	=	**401** „Furnizori“	**122.000.000**
300 „Materii prime“			100.000.000
4426 „TVA deductibilă“			22.000.000

– Taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate cu plata în natură la recoltare a devenit exigibilă şi se înregistrează ca taxă colectată:

4428 „TVA neexigibilă“	=	**4426** „TVA colectată“	**22.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contabilizarea TVA în ramura construcţii şi prestări servicii

A. LUCRĂRI ÎN ANTREPRIZĂ

Obligaţia plăţii taxei pe valoarea adăugată ia naştere la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobiliare şi prestării serviciilor. În cazul livrării parţiale sau executării parţiale de servicii, obligaţia de plată se determină corespunzător valorii bunurilor livrate sau serviciilor prestate.

Obligaţia de plată devine exigibilă la o anumită dată stabilită de organul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată este exigibilă pentru livrările de bunuri mobile, transferul prestaţiilor bunurilor imobiliare şi prestărilor de servicii la realizarea faptului generator, respectiv la data efectuării acestor operaţii.

Prin excepţie, atunci când emiterea facturii sau a unui document înlocuitor are loc înaintea momentului în care bunurile au fost livrate, expediate sau puse la dispoziţie cumpărătorului, taxa este exigibilă la data emiterii documentelor respective.

Pentru prestările de servicii, inclusiv lucrările imobiliare, la care se încasează avansuri sau se fac decontări succesive, cu autorizarea organului fiscal competent, exigibilitatea intervine la data stabilirii debitului clientului pe bază de factură. Antreprenorii de lucrări imobiliare pot, în condiţiile şi pentru lucrările stabilite prin hotărâre a Guvernului, să opteze pentru plata taxei pe valoarea adăugată la efectuarea livrărilor. *

– LA ANTREPRENOR

① Lucrări executate de unităţi care nu au derogarea prevăzută de Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992

– Încasarea avansurilor la beneficiar:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	**610.000.000**
		419 „Clienţi-creditori“	500.000.000
		4427 „TVA colectată“	110.000.000

– Emiterea facturii pentru lucrările executate:

411 „Clienţi“	=	%	**2.440.000.000**
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	2.000.000.000
		4427 „TVA colectată“	440.000.000

* Din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

Scanned with OKEN Scanner

– Decontarea avansului încasat de la beneficiarul lucrării:

%	=	**411** „Clienţi“	**610.000.000**
419 „Clienţi-creditori“			500.000.000
4427 „TVA colectată“			110.000.000

– Încasarea diferenţei între valoarea lucrărilor facturate şi avansul încasat:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	**411** „Clienţi“	**1.830.000.000**

② **Lucrări executate de unităţile de construcţii care au derogarea prevăzută de Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992:**

În acest caz exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data stabilirii debitului clientului pe baza facturii emise pentru lucrările executate.

– Încasarea avansului la beneficiar:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	**419** „Clienţi-creditori“	**600.000.000**

– Emiterea facturii pentru lucrările executate:

411 „Clienţi“	=	%	**2.440.000.000**
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	2.000.000.000
		4427 „TVA colectată“	440.000.000

– Decontarea avansului încasat de la beneficiarul lucrării şi încasarea diferenţei:

419 „Clienţi-creditori“	=	**411** „Clienţi“	**600.000.000**
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	**411** „Clienţi“	**1.840.000.000**

– LA BENEFICIAR

① **Lucrări contractate cu antreprenori care nu au derogarea prevăzută de Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992:**

– Plata avansului acordat unităţii de construcţii:

Scanned with OKEN Scanner

x

% = **5121** „Conturi la bănci în lei" **610.000.000**
409 „Furnizori-debitori" 500.000.000
4426 „TVA deductibilă" 110.000.000

x

– Factura însoţită de situaţiile de lucrări executate de antreprenor:

x

% = **404** „Furnizori de imobilizări" **2.440.000.000**
231 „Imobilizări corporale în curs" 2.000.000.000
4426 „TVA deductibilă" 440.000.000

x

– Decontarea avansului acordat constructorului (antreprenorului):

x

404 „Furnizori de imobilizări" = % **610.000.000**
409 „Furnizori-debitori" 500.000.000
4426 „TVA deductibilă" 110.000.000

x

– Plata diferenţei între valoarea lucrărilor şi avansul primit:

x

404 „Furnizori de imobilizări" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **1.830.000.000**

x

② **Lucrări contractate cu unităţi care au derogarea cerută de Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992:**

– Acordarea avansului la antreprenor:

x

409 „Furnizori-debitori" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **600.000.000**

x

– Recepţia lucrărilor, conform situaţiilor de lucrări şi facturi

x

% = **404** „Furnizori de imobilizări" **2.440.000.000**
231 „Imobilizări corporale în curs" 2.000.000.000
4426 „TVA deductibilă" 440.000.000

x

– Decontarea avansului acordat şi plata diferenţei:

x

404 „Furnizori de imobilizări" = **409** „Furnizori-debitori" **600.000.000**
404 „Furnizori de imobilizări" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **1.840.000.000**

x

Scanned with OKEN Scanner

B. LUCRĂRI DE INVESTIŢII ÎN REGIE PROPRIE

– Cheltuieli materiale şi alte cheltuieli pentru executarea lucrărilor:

6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare“	=	**3011** “Materiale auxiliare“	**50.000.000**
641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“	=	**421** „Personal-remuneraţii datorate“	**20.000.000**
6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	**5.000.000**
6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj“	=	**4371** „Contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj“	**1.000.000**
%	=	**401** „Furnizori“	**122.000.000**
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“			100.000.000
4426 „TVA deductibilă“			22.000.000

– Recepţia intermediară a imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe) se înregistrează la valoarea rezultată din contabilitatea de gestiune, unitatea fiind plătitoarea de TVA:

231 „Imobilizări corporale în curs“	=	%	**236.680.000**
		722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale“	194.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	42.680.000

– Recepţia punerii în funcţiune a imobilizărilor corporale obţinute:

212 „Mijloace fixe“	=	**231** „Imobilizări corporale în curs“	**236.680.000**

– Trecerea la exigibilate a taxei pe valoarea adăugată:

4428 „TVA neexigibilă“	=	**4427** „TVA colectată“	**42.680.000**

Notă. În cazul unităţilor care execută lucrări sau servicii scutite de TVA, taxa pe valoarea adăugată aferentă materialelor şi altor bunuri consumate pentru executarea lucrărilor de investiţii este nedeductibilă şi se înregistrează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

x

231 „Imobilizări corporale în curs“ = **4426** „TVA deductibilă“
sau
212 „Mijloace fixe“

x

Contabilizarea TVA în ramura comerţ

a) ***Comerţ interior***

① Cu ridicata (en gros):

– Evidenţa mărfurilor la preţul de vânzare (costul de achiziţie + adaosul comercial):

– Recepţia mărfurilor aprovizionate, conform facturii:

x

%	= **401** „Furnizori“	**610.000.000**
371 „Mărfuri“		500.000.000
4426 „TVA deductibilă“		110.000.000

x

– Înregistrarea adaosului comercial (marja angrosistului):

x

371 „Mărfuri“	= **378** „Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos)“	**100.000.000**

x

– Vânzarea mărfurilor cu ridicata:

x

411 „Clienţi“	= %	**305.000.000**
	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	250.000.000
	4427 „TVA colectată“	55.000.000

x

– Descărcarea gestiunii cu valoarea mărfurilor vândute:

x

%	= **371** „Mărfuri“	**250.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“		200.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (adaos)		50.000.000

x

② Cu amănuntul (en detail):

– Evidenţa mărfurilor la preţul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA.

– Recepţia mărfurilor aprovizionate, conform facturii:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**401** „Furnizori“	**305.000.000**
371 „Mărfuri“			250.000.000
4426 „TVA deductibilă“			55.000.000

– Înregistrarea adaosului comercial şi a taxei pe valoarea adăugată incluse în preţul de vânzare cu amănuntul.

Taxa pe valoarea adăugată calculată şi cuprinsă în preţul cu amănuntul fiind aferentă stocurilor şi nu mărfurilor vândute, nu este exigibilă.

371 „Mărfuri“	=	%	**112.100.000**
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (adaos)	45.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	67.100.000

– Vânzarea, cu plata în numerar, depus la caseria unităţii lei 150.000.000:

5311 „Casa în lei“	=	%	**150.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	122.950.500
		4427 „TVA colectată“	27.049.500

– Descărcarea gestiunii cu valoarea mărfurilor vândute:

%	=	**371** „Mărfuri“	**150.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			100.069.200
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (adaos)			22.881.300
4428 „TVA neexigibilă“			27.049.500

Notă de calcul:

$$K378 = \frac{Si\ 378+Rc\ 378}{Si\ 37-Si\ 4428+Rd\ 37-Ri\ 4428} = \frac{0+45.000.000}{0+359.900.000-64.900.000} = \frac{45.000.000}{295.000.000} = 0,152542$$

Rd = Rc 371 x K378 = 150.000.000 x 0,152542 = 22.881.300 lei

Rd 607 = Rc 37-(Rd 378+Rd 4428) = 150.000.000-(22.881.300+27.049.500) = 100.069.200 lei

Scanned with OKEN Scanner

③ Alimentaţie publică:

● Mărfuri din producţie proprie:

– Obţinerea produselor de la laboratoare:

345 „Produse finite“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**300.000.000**

– Transferul la gestiunea de mărfuri, cu evidenţa la preţul de alimentaţie publică inclusiv TVA:

371 „Mărfuri“	=	%	**610.000.000**
		345 „Produse finite“	300.000.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (adaosul la alimentaţie publică)	200.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	110.000.000

– Mărfuri achiziţionate de la producători agricoli individuali, achitate din avansuri de trezorerie:

371 „Mărfuri“	=	%	**244.000.000**
		542 „Avansuri de trezorerie“	100.000.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (adaosul de alimentaţie publică)	100.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	44.000.000

– Încasări din vânzări în numerar prin unităţile proprii de alimentaţie publică:

5311 „Casa în lei“	=	%	**450.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	368.851.500
		4427 „TVA colectată“	81.148.500

– Descărcarea gestiunii de mărfuri cu valoarea celor vândute

%	=	**371** „Mărfuri“	**450.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			175.995.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			192.856.500
4428 „TVA neexigibilă“			81.148.500

Scanned with OKEN Scanner

④ Comerţul în consignaţie:

a) **Deponeţii sunt agenţi economici plătitori de TVA:**

– Primirea mărfurilor de la deponenţi, preţul de achiziţie 500.000.000 lei în debit **cont 8033 „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie“** = 500.000.000 lei

– Vânzarea mărfurilor cu preţul de vânzare, format din:

– preţul de achiziţie (depunere)	500.000.000
– comisionul de consignaţie 20%	
$500.000.000 \times \frac{20}{100}$	100.000.000
Total preţ vânzare, fără TVA	*600.000.000*
– TVA 22% la preţul de vânzare	
$600.000.000 \times \frac{22}{100}$	132.000.000
Total preţ vânzare, inclusiv TVA	**732.000.000**

Notă. La vânzările de mărfuri în consignaţie de la deponeţii agenţi economici plătitori de TVA, *baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată colectată* este *preţul de vânzare, exclusiv TVA*, respectiv preţul de achiziţie+comisionul de consignaţie, înregistrarea contabilă fiind:

5311 „Casa în lei“	=	%	**732.000.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	600.000.000
		4427 „TVA colectată“	132.000.000

Concomitent:

Credit cont **8033** „Valori materiale primite spre păstrare în custodie“ **500.000.000**

– Încărcarea gestiunii cu valoarea mărfurilor vândute, la preţul de achiziţie plus taxa pe valoarea adăugată aferentă preţului de achiziţie:

– valoarea la preţ de achiziţie	500.000.000
– TVA 22%	110.000.000
Total	**610.000.000**

%	=	**401** „Furnizori“	**610.000.000**
371 „Mărfuri“			500.000.000
4426 „TVA deductibilă“			110.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– Înregistrarea comisionului aferent mărfurilor din consignaţie, vândute:

371 „Mărfuri“	=	**378** „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (comision)	**100.000.000**

– Descărcarea gestiunii cu valoarea mărfurilor vândute:

%	=	**371** „Mărfuri“	**600.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			500.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (comision)			100.000.000

În cazul în care evidenţa mărfurilor se ţine la preţul de vânzare inclusiv TVA, înregistrarea operaţiilor de încărcare şi descărcare a gestiunii de mărfuri poate fi făcută astfel:

– Încărcarea gestiunii:

371 „Mărfuri“	=	%	**732.000.000**
– cu preţul de achiziţie		**401** „Furnizori“	500.000.000
– comisionul		**371** „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (comision)	100.000.000
– TVA		**4428** „TVA neexigibilă“	132.000.000

– Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

%	=	**371** „Mărfuri“	**732.000.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			500.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“			100.000.000
4423 „TVA neexigibilă“			132.000.000

– Achitarea sumelor datorate deponentului:

401 „Furnizori“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**500.000.000**

b). **Deponenţii sunt persoane fizice neînregistrate ca agenţi economici sau persoane juridice necuprinse în sfera de aplicare sau scutite de plata taxei pe valoarea adăugată:**

– Primirea mărfurilor de la deponenţi:

Debit cont **8033** „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie“ **300.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

– Vânzarea mărfurilor primite în consignaţie la preţul de vânzare, format astfel:

– preţul de achiziţie 300.000.000 lei

– comisionul de consignaţie 20%

$300.000.000 \times \frac{22}{100}$ 60.000.000 lei

– TVA 22% la comisionul de consignaţie

$60.000.000 \times \frac{22}{100}$ 13.200.000 lei

Total preţ vânzare consignaţie **373.200.000 lei**

La vânzările de mărfuri în consignaţie primite de la deponenţi persoane fizice sau juridice necuprinse sau scutite de TVA, *baza de impozitare a TVA este comisionul de consignaţie.*

– Vânzarea mărfurilor din custodie:

5311 „Casa în lei“	=	%	**373.200.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	360.000.000
		4427 „TVA colectată“	13.200.000

Concomitent:

Credit cont **8033** „Valori materiale primite spre păstrare sau custodie“ **300.000.000**

– Încărcarea gestiuni cu valoarea mărfurilor primite în consignaţie, vândute:

371 „Mărfuri“	=	%	**373.200.000**
		461 „Creditori diverşi“	300.000.000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (comision)	60.000.000
		4428 „TVA neexigibilă“	13.200.000

– Descărcarea gestiunii:

%	=	**371** „Mărfuri“	**373.200.000**
607 „Cheltuieli privind mărfurile“			300.000.000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri“ (comision)			60.000.000
4428 „TVA neexigibilă“			13.200.000

Scanned with OKEN Scanner

– Achitarea sumelor către deponent:

462 „Creditori diverşi"	=	**5311** „Casa în lei"	**300.000.000**

⑤ **Operaţii privind ambalajele**

a) **Ambalajale de transport care circulă pe principiul vânzării-cumpărării**

a$_1$. *În contabilitatea furnizorului:*

– Livrarea ambalajelor (împreună cu mărfurile):

411 „Clienţi"	=	%	**122.000.000**
		708 „Venituri din activităţi diverse"	100.000.000
		4427 „TVA colectată"	22.000.000

– Descărcarea gestiunii cu ambalajele vândute:

608 „Cheltuieli privind ambalajele"	=	**381** „Ambalaje"	**100.000.000**

– Primirea ambalajelor goale restituite de clienţi (fără bonificaţie):

%	=	**401** „Furnizori"	**122.000.000**
381 „Ambalaje"			100.000.000
4426 „TVA deductibilă"			22.000.000

Notă. TVA aferentă ambalajelor restituite de clienţi se evidenţiază distinct, pentru a se face regularizările necesare prevăzute în DECONTUL lunar pentru TVA.

– Primirea ambalajelor goale restituite de clienţi, cu bonificaţie 10%:

381 „Ambalaje"	=	%	**100.000.000**
		401 „Furnizori"	90.000.000
		708 „Venituri din activităţi diverse"	10.000.000

Concomitent, se înregistrează TVA deductibilă aferentă valorii amabalajelor primite, mai puţin bonificaţia:

TVA = (100.000.000-10.000.000) x 22/100 = 19.800.000 lei

4426 „TVA deductibilă"	=	**401** „Furnizori"	**19.800.000**

Scanned with OKEN Scanner

a_2. *În contabilitatea clienţilor*:

– Primirea ambalajelor (împreună cu mărfurile):

%	=	**401** „Furnizori“	**119.800.000**
381 „Ambalaje“			100.000.000
4426 „TVA deductibilă“			19.800.000

– Restituirea ambalajelor către furnizori, fără bonificaţie:

411 „Clienţi“	=	**%**	**119.800.000**
		708 „Venituri din activităţi diverse“	100.000.000
		4427 „TVA colectată“	19.800.000

– Descărcarea gestiunii cu ambalajele restituite:

608 „Cheltuieli privind ambalajele“	=	**381** „Ambalaje“	**100.000.000**

b. **Ambalajele de transport care circulă în sistem de garanţie:**

b_1. *În contabilitatea furnizorului*:

– Încasarea garanţiei stabilită prin contract de la client:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	**462** „Creditori diverşi“	

– Expedierea ambalajelor, împreună cu mărfurile vândute şi înscrierea acestora în factură proformă, în valoare de 50.000.000 lei:

358 „Ambalaje aflate la terţi“	=	**381** „Ambalaje“	**50.000.000**

– Primirea ambalajelor de la client la încetarea contractului de garanţie:

381 „Ambalaje“	=	**358** „Ambalaje aflate la terţi“	**50.000.000**

– Restituirea garanţiei clientului:

462 „Creditori-diverşi“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**50.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

b_2 *În contabilitatea clientului:*

– Plata garanţiei către furnizor:

461 „Debitori diverşi"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**50.000.000**

– Primirea ambalajelor, cu factură proformă, împreună cu mărfurile:

Debit cont **8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" **50.000.000**

– Restituirea ambalajelor către furnizor la încetarea contractului de garanţie:

Credit cont **8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" **50.000.000**

– Încasarea garanţiei depusă la furnizor:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**461** „Debitori diverşi"	**50.000.000**

Notă. Ambalajele date cu garanţie pe baza facturii proforma rămân în proprietatea furnizorului de mărfuri, deci acestea nu sunt vândute şi ca urmare nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Dacă ambalajele primite de client cu garanţie nu sunt restituite, ele intră în regim de vânzare-cumpărare urmând a fi aplicate normele referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

b) *Comerţ exterior*

b_1 *Importuri*

■ *La societăţile de import-export, care operează pe bază de comision:*

1 – Factura de import la preţul extern – valoarea în vamă – transformată în lei la cursul de schimb, în valoare de 150.000.000 lei

2 – Taxa vamală, alte taxe şi accize plătite în vamă 80.000.000 lei

3 – Taxa pe valoarea adăugată calcualtă la 1+2
150.000.000+80.000.000=230.000.000x22/100 50.600.000

4 – Cheltuieli de transport pe parcursul intern, făcute de către societatea de import-export în contul importatorului societăţilor de transport prestatoare, inclusiv TVA (4.508.197) 25.000.000 lei

5 – Comisionul societăţii de import-export 20.000.000 lei

6 – Taxa pe valoarea adăugată aferentă comisionului societăţii de import-export 4.400.000

Total valoare factură emisă de societatea de import-export pe seama importatorului **330.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate:

411 „Clienţi“	=	%	**330.000.000**
		401 „Furnizori“	150.000.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (taxe vamale, accize)	80.000.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“ (TVA)	50.600.000
		401 „Furnizori“	25.000.000
		708 „Venituri din activităţi diverse“	20.000.000
		4427 „TVA colectată“	4.400.000

■ *La importator,* pe baza facturii emise de societatea de import-export şi a notei de intrare-recepţie:

%	=	**401** „Furnizori“	**330.000.000**
300.01 „Materii prime“			150.000.000
330.02 „Materii prime“			
sau			
(**308** „Diferenţe de preţ la materii şi materiale“)			120.491.803
4426 „TVA deductibilă“			59.508.197

b$_2$. Exporturi

● ***export direct***

– *La societatea comercială producătoare, exportatoare, plătitoare de TVA.*:

1) Factura export produse finite în preţ extern valută (Dolari SUA) **50.000**

Cursul de schimb la data livrării lei/$ **14.700**

2) Valoarea la preţ extern în lei **735.000.000**

3) TVA, cota zero, 735.000.000 x $\frac{0}{100}$ –

4) Total valoarea factură **735.000.000 lei**

411 „Clienţi“	=	**701** „Venituri din vânzarea produselor finite“	**735.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

● **export indirect**

– *La societatea comercială producătoare pentru export, plătitoare de TVA, care livrează unei societăţi de import-export care intermediază exportul.*

1) Factura pentru produsele finite livrate
la preţ intern în lei **200.000.000**
2) TVA colectată 22% **44.000.000**
3) Total valoare factură **244.000.000**

– *La societatea comercială de import-export intermediară exportatoare.*

– *Recepţia mărfurilor* livrate de *întreprinderea producătoare:*

%	=	**401** „Furnizori“	**244.000.000**
371 „Mărfuri“			200.000.000
4426 „TVA deductibilă“			44.000.000

1) Factură pentru livrarea mărfurilor
la export în valută (dolari SUA) **15.000**
– cursul de schimb la data livrării lei/$ **14.700**
2) Valoarea la preţ extern în lei **220.500.000**
3) TVA cota zero, $\frac{220.500.000}{100}$ x 0 –
4) Total valoare factură **lei 220.500.000**

411 „Clienţi“	=	**707** „Venituri din vânzarea mărfurilor“	**220.500.000**

5.9.2.6. Decontarea taxei pe valoarea adăugată

Unităţile patrimoniale plătitoare de taxă pe valoarea adaugată sunt obligate să efectueze lunar decontarea cu bugetul statului a taxei pe valoarea adăugată rezultată din operaţiile economice realizate în luna precedentă.

Pentru efectuarea operaţiilor de decontare şi înregistrarea obligaţiilor sau drepturilor de creanţă faţă de bugetul statului din taxa pe valoarea adăugată se folosesc informaţiile:

– pentru TVA *deductibilă*, din *jurnalul pentru cumpărături*, al cărei total trebuie să corespundă cu rulajul debitor al **contului 4426 „TVA deductibilă“**;

Scanned with OKEN Scanner

– pentru TVA *colectată*, din *jurnalul pentru cumpărături*, al cărei total trebuie să corespundă cu rulajul debitor al **contului 4427 „TVA colectată"**.

Deducerea taxei pe valoarea adăugată la aprovizionarea cu bunuri şi la preluarea serviciilor nu se face pentru fiecare operaţie în parte, ci pentru totalitatea operaţiilor realizate în cursul unei luni.

Dacă unitatea patrimonială a efectuat *numai operaţii economice impozabile, dreptul la deducere acţionează întreaga sumă a TVA deductibilă* evidenţiată în jurnalul pentru cumpărături şi rulajul debitor al **contului 4426**.

Deducerea se face din TVA colectată la vânzările de bunuri şi prestările de servicii, înregistrate în rulajul creditor al **contului 4427**.

Exercitarea dreptului de deducere se poate face în două moduri:

a) prin *reţinerea* TVA deductibilă din taxa pe valoarea adăugată colectată, în cazul în care Rd ct. 4426 TVA deductibilă ≤ Rc ct. 4427 TVA colectată, diferenţa de taxa colectată fiind TVA de plată care urmează să fie virată la bugetul statului.

b) prin *rambursarea* de către organele fiscale a taxei deductibilă în cazul în care întreprinderea a realizat în totalitate operaţii de export la care cota de impozitare este zero (deci, unitate nu facturează la livrare şi nu colectează TVA) şi dacă suma TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, respectiv Rd. ct. 4426 > Rc. ct. 4427.

Pentru exemplificarea decontării taxei pe valoarea adăugată considerăm că în DECONTUL TVA *lunar*, completat pe baza jurnalelor şi **contul 442 „TVA"** – sunt înscrise următoarele date:

ⓐ În cazul în care TVA deductibilă < TVA colectată *(reţinere)*

Ieşiri de bunuri livrate, servicii prestate	**lei 150.000.000**
TVA colectată, aferentă operaţiilor impozabile	**lei 33.000.000**
Intrări de bunuri şi servicii, mărfuri	**lei 80.000.000**
TVA deductibilă, aferentă cumpărăturilor de bunuri, servicii, mărfuri	**lei 17.600.000**

– Regularizarea TVA:

4427 „TVA colectată"	=	%	
		4426 „TVA deductibilă"	**17.600.000**
		4423 „TVA de plată"	**15.400.000**

– Achitarea cu dispoziţie de plată a TVA datorat bugetului de stat:

4423 „TVA de plată"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**15.400.000**

Scanned with OKEN Scanner

a₁) În situaţia în care întreprinderea a realizat atât operaţiuni impozabile, cât şi operaţii scutite de taxă, deducerea se face în raport cu gradul de participare al bunurilor şi serviciilor achiziţionate la realizarea de operaţii economice impozabile, în care scop se determină *prorata* (Prt.).

Considerând că prorata, deci gradul de participare este de 90%, taxa pe valoarea adăugată, din exemplul precedent recalculată este:

$$\text{TVA deductibilă recalculată} = \text{TVA deductibilă} \times \frac{\text{Prorata}}{100} = \frac{17.600.000 \times 90}{100} = 15.840.000 \text{ lei}$$

Diferenţa dintre TVA deductibilă şi TVA deductibilă recalculată de 1.760.000 lei (17.600.000 lei-15.840.000 lei) este taxa *nedeductibilă* şi se include pe cheltuielile de exploatare ale unităţii, înregistrarea contabilă fiind:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4426** „TVA deductibilă" **1.760.000**

Deducerea:

4427 „TVA colectată" = **4426** „TVA deductibilă" **15.840.000**

TVA de plată:

4427 „TVA colectată" = **4423** „TVA de plată" **17.160.000**

Achitarea taxei datorată bugetului:

4423 „TVA de plată" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **17.150.000**

b.) **În cazul în care TVA deductibilă >TVA colectată *(rambursare)***

Unităţile patrimoniale plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, îndeosebi cele care fac operaţiuni de export, unităţi care prelucrează sezonier produse vegetale etc., colectează la vânzări mai puţină taxă decât plătesc la intrare. Ca urmare, deducerea

taxei pe valoarea adăugată deductibilă nu poate fi făcută în întregime prin reţinere din taxa colectată. Diferenţa nerecuperată se înregistrează într-un cont de TVA distinct, şi anume în debitul **contului 4424 „TVA de recuperat"**, pentru a evidenţia dreptul de creanţă faţă de bugetul statului.

Dacă: Rulajul debitor la **contul 4426 „TVA deductibilă" = 30.000.000 lei**
Rulajul creditor la **contul 4427 „TVA colectată" = 20.000.000 lei**

– *Deducerea (reţinerea)*:

4427 „TVA colectată"	=	**4426** „TVA deductibilă"	**20.000.000**

– *Taxă de recuperat*:

4424 „TVA de recuperat"	=	**4426** „TVA deductibilă"	**10.000.000**

Taxa pe valoarea adăugată de încasat poate fi recuperată astfel:

– fie prin *reţinere* şi compensarea cu datoriile din taxa pe valoarea adaugată de plată aferentă lunilor următoare;

– fie prin *rambursare (încasare)* de la bugetul statului.

Pentru rambursare, întreprinderea trebuie să completeze şi să depună la organul fiscal o CERERE DE RAMBURSARE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ (tabelul 5.9).

De regulă, cererea de rambursare se formulează pentru următoarele trei situaţii:

1. Rambursarea pentru export.
2. Rambursarea pentru activităţi speciale.
3. Rambursarea pentru întreaga activitate.

1. Rambursarea pentru export

Întreprinderile producătoare care desfac produse finite la export, precum şi unităţile care comercializează mărfuri la export sunt plătitoare de taxă pe valoarea adăugată cu cota „*zero*". Ca urmare, aşa cum s-a arătat în aplicaţia precedentă, aceste unităţi patrimoniale nu pot colecta, la vânzare, taxa pe valoarea adăugată şi, în consecinţă, nu au positbilitatea *să reţină* taxă pe valoarea adăugată deductibilă de la operaţiile de intrare pe bunuri şi serviciii utilizate pentru executarea producţiei, respectiv pentru vânzarea de mărfuri la export.

În această situaţie, taxa pe valoarea adăugată deductibilă se recuperează prin *rambursare*, lunar, către organele financiare, în urma verificării de către acestea a corectei stabiliri, în cererea de rambursare a agentului economic, a sumei de rambursat.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 5.9

ROMÂNIA
M.F.
MINISTERUL FINANŢELOR

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ
CERERE DE RAMBURSARE

CODUL FISCAL AL PLĂTITORULUI DE T.V.A.: ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐
DENUMIREA AGENTULUI ECONOMIC: .....
LOCALITATEA ....., str. ..... nr. ..... judeţul (sectorul) .....
codul poştal ..... tel./fax .....

I. RAMBURSARE PENTRU EXPORT: Sume

Luna: ☐☐

1. Plătitori care au realizat livrări atât la intern, cât şi la export:

1.1. Total operaţiuni impozabile realizate [(7)–(6) din decont]
1.2. T.V.A. de dedus [(12)+(13)+(15) din decont]
1.3. Ponderea T.V.A. de dedus [(1.2)/(1.1)x100] %
1.4. Operaţiuni de export [(4) din decont]
1.5. T.V.A. aferentă exportului [(1.4)x(1.3)/100]

2. Plătitori care au realizat exclusiv livrări la export:

2.1. Total intrări [(17) din decont]
2.2. T.V.A. de dedus [(12)+(13)+(15) din decont]
2.3. Pondere T.V.A. de dedus [(2.2)/(2.1)x100] %
2.4. Operaţiuni de export [(4) din decont]
2.5. T.V.A. aferentă exportului [(2.4)x(2.3)/100]*)

II. RAMBURSARE PENTRU ACTIVITĂŢI SPECIFICE:

Luna: ☐☐

Se depune de unităţile care au drept de rambursare lunară.
Se va înscrie suma de rambursat din decont (21).

III. RAMBURSARE PENTRU ÎNTREAGA ACTIVITATE:

Lunile: ☐☐ ☐☐ ☐☐

Se depune de unităţile care, pe o perioadă de 3 luni consecutiv, au raportat sume de rambursat.
Se va înscrie suma de rambursat din decontul lunii a 3-a (21).

IV. SOLICIT RAMBURSAREA

În contul nr. ....., deschis la .....
Numele ..... Funcţia .....
Prenumele ..... Semnătura şi ştampila .....

CADRU REZERVAT ORGANULUI FISCAL

Se aprobă rambursarea pentru suma de
Nu se aprobă rambursarea sumei de
Suma de reportat în decontul lunii următoare
Numele persoanei care aprobă rambursarea .....
Funcţia ..... Semnătura ..... Data (ZZ/LL/AA) ...../...../.....

Organul fiscal ..... Codul .....
Numărul de înregistrare .....
Data depunerii (ZZ/LL/AA)...../...../.....
Primit

*) Suma de rambursat se determină potrivit prevederilor Deciziei nr. 9/1997 a Comisiei centrale pentru aplicarea unitară a prevederilor legale în domeniul impozitelor indirecte, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 189 din 8 august 1997.

M.F. cod 14.13.03.02

Scanned with OKEN Scanner

Determinarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată de rambursat pentru export se face astfel:

1. Se stabileşte totalul operaţiilor impozabile realizate pe o lună ..... lei 800.000.000

Luându-se în calcul:

– valoarea operaţiilor impozabile 1.000.000.000

– valoarea operaţiilor scutite (se scade) 200.000.000

2. Se totalizează valoarea operaţiilor de export ..... lei 500.000.000

3. Se calculează ponderea exportului în totalul operaţiilor impozabile (2/1 x 100) ..... % 62,5

4. Se înscrie, din decontul de TVA, taxa de dedus (rd. 15 din Decont) ..... lei 120.000.000

5. Se determină TVA, deductibilă aferentă exportului

$4 \times \left(\frac{3}{100}\right)$ ..... lei 75.000.000

6. Se înscrie suma TVA de rambursat rezultată din Decontul TVA. ..... lei 80.000.000

7. Se cuantifică suma TVA de rambursat cuvenită pentru export alegând suma cea mai mică în urma comparării sumei TVA deductibilă aferentă exportului (rd. 5) cu suma TVA de rambursat conform Decontului TVA (rd. 6):

– Dacă rd. 5<rd. 6, se înscrie suma de la rd. 5.

– Dacă rd. 5>rd. 6, se înscrie suma de la rd.6.

În cazul exemplificat, suma de rambursat cuvenită pentru export este de 75.000.000 lei.

La cererea de rambursare a TVA pentru export, unitatea patrimonială solicitatoare trebuie să anexeze documente care să ateste realizarea operaţiilor de export, cum sunt: Declaraţia vamală de export; Documentul de transport internaţional; Poliţa de asigurare/reasigurare, precum şi alte documente.

2. Rambursarea pentru activităţi specifice

Această rambursare a TVA *se efectuează lunar*, la nivelul sumei de rambursat înscrise la rd. 23. Din DECONTUL TVA, dar *numai* la societăţile agricole, unităţile care prelucrează sezonier produse vegetale, unităţi care depozitează la nivel naţional produse agricole vegetale.

3. Rambursare pentru întreaga activitate este operantă la toate unităţile patrimoniale care timp de trei luni consecutiv au înscris în deconturile lunare de TVA sume de rambursat.

În aceste cazuri se solicită rambursarea taxei pe valoare adăugată înscrisă de rambursat în Decontul ultimei luni, respectiv al celei de a treia lună.

Scanned with OKEN Scanner

5.9.3. Decontările privind impozitul pe salarii

Fiecare angajat care lucrează pe teritoriul României datorează bugetului de stat, în funcţie de veniturile lunare realizate sub formă de salarii şi alte drepturi salariale, un impozit pe salariu, al cărui cadru legal este reglementat prin Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii, cu modificările ulterioare privind indexarea salariilor şi stabilirea cotelor de impozit.

Sunt supuse impozitării veniturile realizate sub formă de salarii sau alte drepturi salariale, indiferent de modalitatea de plată: în bani sau în natură. Pentru plăţile în natură a drepturilor salariale se procedează la evaluarea acestora, în vederea determinării impozitului pe salarii, utilizând preţul cu care se comercializează produsul respectiv pe piaţa localităţii unde îşi are sediul unitatea plătitoare, la data plăţii salariului.

Prin Legea nr. 32/1991 sunt stabilite, totodată, elementele componente ale venitului lunar impozabil, definit ca fiind totalitatea sumelor primite în cursul unei luni, indiferent de perioada la care se referă. Venitul lunar impozabil se referă la:

– salarii de orice fel;

– sporuri pentru condiţii deosebite de muncă: de noapte, de şantier, de vechime şi alte sporuri;

– indemnizaţii de conducere şi orice alte indemnizaţii;

– sume plătite salariaţilor sub formă de indexare sau compensare;

– stimulente din fondul de participare la profit, recompensele şi premiile de orice fel;

– sumele plătite din fondul de asigurări sociale de stat;

– indemnizaţiile plătite pentru concediul legal de odihnă;

– sumele obţinute din colaborări de orice natură;

– orice alte câştiguri, în bani sau în natură, primite de salariaţi ca plată a muncii de la agenţii economici, instituţii publice sau de la persoane fizice, după caz, la care sunt angajaţi.

Impozitul pe salariu se calculează *lunar* de cel ce angajează (angajator), asupra venitului realizat în luna respectivă de către fiecare salariat, şi se suportă de aceştia, fiind stopat la sursă, respectiv reţinut de unitate din salarii.

Impozitul pe salarii se calculează pe baza unor cote de impozit ce variază pe tranşe de venituri. Tranşele de venituri şi cotele de impozitare sunt în dinamică, modificarea lor se face prin H.G. o dată cu indexarea salariilor. Persoanele handicapate şi eroii revoluţiei sunt scutiţi de plata impozitului pe salarii pe baza cererii şi a actelor doveditoare.

Agenţii economici cu capital de stat sau majoritar de stat care depăşesc fondul de salarii admisibil, datorează bugetului de stat un impozit suplimentar pe salarii pentru depăşirea înregistrată. Acest impozit suplimentar se suportă de unitatea patrimonială pe cheltuielile de exploatare.

Impozitul pe salarii se varsă la bugetul statului o dată cu ridicarea sumelor pentru plata lichidării (chenzinei a II-a).

Scanned with OKEN Scanner

Pentru reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii se utilizează **contul de pasiv 444 „Impozitul pe salarii"**. Contul are următoarea funcţiune:

Se creditează cu:

– sumele datorate bugetului statului, reprezentând impozitul pe salarii reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor, potrivit legii, prin debitul conturilor:

421 „Personal – remuneraţii datorate";

423 „Personal – ajutoare materiale datorate";

424 „Participarea personalului la profit";

– sumele reţinute de unitate, reprezentând impozitul datorat bugetului de stat, de către colaboratorii unităţii pentru plăţile efectuate către aceştia, prin debitul **contului 401 „Furnizori"**;

Se debitează cu sumele virate la bugetul statului, prin creditul conturilor care arată modalitatea de plată: **512 „Conturi curente la bănci"**.

Soldul creditor **al contului reflectă sumele datorate bugetului de stat, reprezentând impozitul pe salarii.**

Operaţiile privitoare la **contul 444 „Impozitul pe salarii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **444 „Impozitul pe salarii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate la buget reprezentând impozit pe salarii şi alte drepturi similare	5121	– Sumele reţinute de unitate reprezentând impozit datorat de către colaboratorii unităţii pentru plăţile efectuate către aceştia	401
		– Sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe salarii reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor sub formă de salarii	421
		– Sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe salarii reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor sub formă de ajutoare materiale	423
		– Sumele datorate bugetului reprezentând impozit pe salarii reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor sub formă de stimulente din fondul de participare la profit	424

Scanned with OKEN Scanner

5.9.4. Decontările privind subvenţiile

Agenţii economici, dar mai ales regiile autonome, pot primi din partea statului sau de la alte organisme sume nerambursabile, cunoscute sub denumirea de **subvenţii**.

Ele pot fi acordate pentru investiţii, pentru acoperirea diferenţelor de preţ la bunuri şi servicii livrate mai ales populaţiei, pentru acoperirea rezultatelor financiare nefavorabile (pierderilor) sau pentru alte scopuri.

Acordarea lor poate fi reflectată în contabilitatea agenţilor economici în două modalităţi:

a) Printr-o singură operaţie economică reprezentată de încasarea sumeler şi formarea surselor sau veniturilor unităţii;

b) Prin două operaţii, şi anume, reflectarea creanţei, a sumelor de primit şi apoi stingerea creanţei prin încasarea sumelor în cauză.

În cazul celei de a doua modalităţi intervine **contul 445 „Subvenţii"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **creanţe**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea subvenţiilor ce urmează a fi primite de la stat sau de la alte organisme;
- **se creditează** cu valoarea subvenţiilor primite de la stat sau de la alte organisme;
- **soldul debitor reprezintă subvenţiile de primit;**
- se dezvoltă în **analitice** pe feluri de subvenţii şi unităţi ce acordă subvenţiile.

Operaţiile privitoare la **contul 445 „Subvenţii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **445 „Subvenţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele alocate de la bugetul de stat, precum şi valoarea altor subvenţii pentru investiţii de primit	**131**	– Valoarea alocaţiilor de la buget, subvenţiilor pentru diferenţe de preţ şi a altor subvenţii încasate	**5121**
– Valoarea subvenţiilor pentru diferenţe de preţ şi a altor subvenţii de primit, potrivit legii	**741**		

5.9.5. Decontările privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Agenţii economici pot avea, de la caz la caz, şi alte obligaţii faţă de bugetul statului sau bugetele locale, pentru:

- **accize***, care se datorează sub forma taxelor speciale de consumaţie de către

* O.U.G. nr. 82/1997 privind regimul accizelor şi al altor impozite indirecte; O.G. nr. 35/1998.

Scanned with OKEN Scanner

toţi agenţii economici ce produc, importă şi comercializează produse prevăzute în Anexa 1 la O.U.G. nr. 82/1997 privind regimul accizelor şi al altor impozite indirecte. Accizele preced TVA şi se calculează o singură dată, dacă legea nu prevede altfel, prin aplicarea unor cote procentuale asupra bazei de impozitare. Astfel, pentru produsele din producţia internă baza de impozitare este reprezentată de valoarea bunurilor livrate exclusiv accizele, respectiv costurile plus profitul agentului economic. Plata accizelor se face lunar, până la 25 a lunii următoare prin virare cu ordin de plată, cu excepţia produselor din import la care accizele se achită organelor vamale, odată cu plata taxelor vamale;

- **impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi pe gaze naturale** se calculează prin aplicarea unor sume fixe pe unitatea de măsură stabilită şi se decontează cu bugetul la fel ca şi accizele;
- **impozitul pe dividende**, ce se calculează prin aplicarea unei cote de 10% la dividendele brute calculate şi se achită bugetului la plata acestora, dar nu mai târziu de finele anului următor celui pentru care se datorează;
- **impozitul pe clădiri***, ce se calculează în procente (1,0-1,5%) aplicate la valoarea impozabilă pe m.p. a clădirilor aflate în adminstrarea sau proprietatea societăţilor comerciale cu capital majoritar de stat şi a celorlalţi agenţi economici organizaţi ca persoane juridice cu capital privat;
- **taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat**** se percepe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat în alte scopuri decât pentru agricultură sau silvicultură de către regiile autonome, societăţile comerciale şi alte persoane juridice. Este stabilită în lei/metru pătrat de teren, diferenţiată pe categorii de localităţi, iar în cadrul localităţilor pe zone. Se achită bugetului de stat, trimestrial;
- **vărsăminte din profitul net al regiilor autonome**, ce reprezintă o cotă-parte din profitul net rămas după repartizarea acestuia pe alte destinaţii ca: surse proprii de finanţare, fond de participare la profit, cota managerului etc;
- **alte impozite şi taxe** prevăzute de lege.

Contabilitatea reflectă atât obligaţiile de plată a impozitelor, taxelor şi vărsămintelor respective, cât şi plata lor, folosind în acest scop **contul 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu impozitele, taxele şi vărsămintele datorate bugetului;
- **se debitează** cu plata impozitelor, taxelor şi vărsămintelor către buget;
- **soldul creditor reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale;**
- se dezvoltă în **analitic** pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte.

* Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale; O.G. 24/1995, O.G. nr. 61 şi 84/1997.
** Legea nr. 69/1993 privind instituirea taxei pentru folosirea terenurilor proprietate de stat în alte scopuri decât pentru agricultură sau silvicultură.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Plăţile efectuate bugetului statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5121	– Valoarea altor impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului statului ce reprezintă repartizări din profit	129
		– Impozitul pe dividende datorate	457
		– Sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate	5121
		– Valoarea altor impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului statului ce reprezintă cheltuieli ale unităţii economice	635

5.9.6. Contabilitatea decontărilor cu fondurile speciale

Agenţii economici datorează unor organisme publice sume constituite în mod special cu anumite destinaţii prevăzute de lege, care sunt cunoscute sub denumirea de **fonduri speciale** şi anume:

Fondul iniţial de asigurări sociale de sănătate*, se constituie din:

a) contribuţia pentru asigurări sociale de sănătate datorată şi vărsată de angajatori în cotă de 7%;

b) contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate datorată de asigurat, constituită în cotă de 7% asupra veniturilor salariale brute realizate lunar de asiguraţi, în calitate de angajat, colaboratori cu convenţie civilă, liber-profesionişti. Contribuţia de 7% datorată de salariatul asigurat se deduce din impozitul pe salarii, partea ce excede impozitul pe salariu suportându-se de cel în cauză din drepturile nete.

- **Fondul special pentru dezvoltarea şi modernizarea drumurilor publice** ce se datorează de societăţile comerciale care produc sau importă carburanţi auto livraţi la intern. Se constituie în procent de 25% din preţul cu ridicata exclusiv accizele.**
- **Fondul special de solidaritate socială** se constituie în cotă de 3% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra câştigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, de către agenţii economici, organizaţiile

* Legea nr. 145/1997 privind asigurările sociale de sănătate, modificată şi completată prin O.G. nr. 72/dec. 1998 şi Normele metodologice nr. 2288/1997.

Scanned with OKEN Scanner

cooperatiste, organizațiile economice străine cu sediul în România, de reprezentanțele autorizate în România, potrivit legii, ale persoanelor juridice străine care angajează personal român și de persoane fizice care utilizează muncă salariată*. Se decontează cu Inspectoratele Județene de Stat pentru Handicapați.

- **Alte taxe și vărsăminte** prevăzute de lege de a fi vărsate unor organisme publice.

Contabilitatea obligațiilor și decontărilor cu privire la fondurile speciale se realizează cu ajutorul **contului 447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate"** care:

- după conținutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcția contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu obligațiile și vărsămintele de efectuat către diferite organisme publice;
- **se debitează** cu plățile efectuate către organisme publice sub formă de taxe și vărsăminte asimilate datorate acestora;
- **soldul creditor** reprezintă sumele datorate de unitate organismelor publice;
- se dezvoltă în **analitic** pe feluri de fonduri speciale.

Operațiile privitoare la **contul 447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate"** **Credit**

Operații cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operații cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Plățile efectuate către organismele publice privind taxele și vărsămintele asimilate acestora făcute prin bancă	5121	– Datoriile și vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice decontate pe seama contribuției unității la asigurările sociale	4311
– Plățile efectuate către organismele publice privind taxele și vărsămintel asimilate acestora efectuate din avansuri de trezorerie	542	– Datoriile și vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice decontate pe seama cheltuielilor	635

5.9.7. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

Decontările agenților economici cu bugetul statului pot să cuprindă și alte datorii și creanțe în afara celor nominalizate la conturile sintetice din **grupa 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate"** cum sunt:

- salarii neridicate, prescrise, datorate bugetului statului de către societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat;
- amenzi și penalități datorate bugetului de stat sau ce urmează a fi încasate de la bugetul de stat;

* Ordonanța de Urgență nr. 102/iunie 1999, privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

Scanned with OKEN Scanner

– sume încasate de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus din alte datorii şi creanţe;
– alte datorii către bugetul de stat;
– sume cuvenite unităţilor economice de la buget, altele decât impozitele şi taxele.

Contabilitatea sintetică a acestor datorii şi creanţe cu bugetul statului se realizează cu ajutorul **contului 448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"** care se desfăşoară pe două conturi sintetice de gradul II şi anume:

4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului"
4482 „Alte creanţe privind bugetul statului"

Contul 4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului"

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu alte datorii ale unităţii economice faţă de bugetul statului;
- **se debitează** la achitarea altor datorii către bugetul statului;
- **soldul creditor** reprezintă sumele datorate de unitate ce reprezintă alte datorii faţă de bugetul statului;
- se dezvoltă în **analitic** pe feluri de alte datorii faţă de bugetul statului.

Operaţiile privitoare la **contul 4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **4481 „Alte datorii faţă de bugetului statului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate la buget reprezentând alte datorii faţă de acesta	5121	– Sumele reprezentând salariile neridicate prescrise la unităţile cu capital integral sau majoritar de stat	426
		– Amenzi şi penalităţi datorate bugetului statului	6711

Contul 4482 „Alte creanţe privind bugetul statului"

- după conţinutul economic este un cont de **creanţe**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu apariţia altor creanţe faţă de bugetul statului;
- **se creditează** la încasarea altor creanţe de la bugetul statului;
- **soldul debitor** reprezintă sumele datorate unităţii de către bugetul statului;
- se dezvoltă în **analitice** pe feluri de alte creanţe faţă de bugetul statului.

Operaţiile privitoare la **contul 4482 „Alte creanţe privind bugetul statului"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **4482 „Alte creanţe privind bugetul statului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele cuvenite unităţii, datorate de buget, provenite din penalităţi suportate de bugetul statului	**7711**	– Sumele încasate de la bugetul statului reprezentând vărsăminte efectuate în plus de unitate şi penalităţi suportate de bugetul statului	**5121**
– Sumele cuvenite unităţii, datorate de buget, altele decât impozitele şi taxele	**7718**		

5.10. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND DECONTĂRILE ÎN CADRUL GRUPULUI ŞI CU ASOCIAŢII

5.10.1. Decontările în cadrul grupului

Indiferent de natura activităţilor şi dimensiunilor, având ca determinare în constituire concentrarea întreprinderilor, un grup de societăţi reprezintă un ansamblu constituit de mai multe societăţi juridic independente, dar unite între ele prin legături diverse în virtutea cărora una dintre ele reprezintă unitatea centrală şi puterea de decizie, numită societate-mamă şi exercită un control direct sau indirect asupra celorlalte societăţi.

Unităţile din cadrul grupului îşi pot acorda reciproc ajutoare financiare cu titlu rambursabil, iar din aceste relaţii se nasc datorii şi creanţe.

Prezentarea unică a conturilor anuale ale unui ansamblu de societăţi se realizează prin tehnica şi/sau procedeul **consolidării,** iar conturile societăţilor supuse consolidării conduc la **stabilirea conturilor anuale consolidate***; din acest punct de vedere consolidarea înlesneşte gestionarea şi cunoaşterea ansamblului consolidat.

Între unităţile din cadrul grupului au loc transmiteri reciproce de bunuri şi valori, sub formă de ajutoare, pe o perioadă mai lungă de timp.

Asemenea relaţii generează creanţe la unităţile care cedează bunuri sau valori şi, respectiv, datorii la unităţile care primesc bunuri şi valori.

Elementele patrimoniale ce fac obiectul transmiterii lor între unităţile din cadrul grupului sunt purtătoare de dobânzi, care reprezintă cheltuieli la unitatea care le suportă şi venituri la unitatea care le primeşte.

Contabilitatea creanţelor şi datoriilor din relaţiile în cadrul grupului se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I **451 „Decontări din cadrul grupului"**. El se

* Victor Munteanu – Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup, Editura Lucman, Bucureşti, 1997.

Scanned with OKEN Scanner

detaliază pe două conturi sintetice de gradul al doilea, unul pentru evidenţa valorilor transmise de la o unitate la alta, iar altul pentru evidenţa dobânzilor aferente ajutoarelor, adică:

4511 „Decontări în cadrul grupului"
4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"

Contul 4511 „Decontări în cadrul grupului"

- după conţinutul economic poate fi:
  - cont de **creanţe**, când exprimă valori transmise altor unităţi din cadrul grupului;
  - cont de **datorii**, când exprimă valori primite de la o unitate din cadrul grupului.
- după funcţia contabilă este un cont **bifuncţional** care este folosit astfel:
  - ca un cont de **activ**, când exprimă creanţe;
  - ca un cont de **pasiv**, când exprimă datorii.
- **se creditează** cu datoriile faţă de alte unităţi din cadrul grupului (în cazul datoriilor) şi cu sumele încasate de la alte unităţi din cadrul grupului (în cazul creanţelor);
- **se debitează** cu creanţele faţă de alte unităţi din cadrul grupului (în cazul creanţelor) şi cu sumele plătite la alte unităţi din cadrul grupului (în cazul datoriilor);
- **soldul contului poate fi:**
  - **creditor, când exprimă datorii faţă de celelalte unităţi din cadrul grupului;**
  - **debitor, când exprimă creanţe faţă de celelalte unităţi din cadrul grupului.**
- se detaliază pe **analitice** deschise pe unităţi participante la relaţiile de decontare din cadrul grupului.

Operaţiile privitoare la **contul 4511 „Decontări în cadrul grupului"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

⇨ la unitatea primitoare de valori (împrumuturi):

Debit **4511 „Decontări în cadrul grupului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume în lei virate la alte unităţi din cadrul aceluiaşi grup	**5121**	– Sume în lei încasate de la alte unităţi din cadrul grupului	**5121**
– Sume în valută virate la alte unităţi din cadrul aceluiaşi grup	**5124**	– Încasarea dividendelor din participaţii	**5121**
– Dividende de încasat din participaţii	**761**	– Sume în valută încasate de la alte unităţi din cadrul grupului	**5124**
– Diferenţe favorabile de curs valutar la stingerea datoriilor în devize	**765**		

Scanned with OKEN Scanner

⇨ la unităţile ce transmit valori (acordă împrumuturi):

Debit **4511 „Decontări în cadrul grupului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume în lei virate altor unităţi din cadrul grupului	**5121**	– Sume în lei restituite de alte unităţi din cadrul grupului	**5121**
– Sume în valută virate altor unităţi din cadrul grupului	**5124**	– Încasarea dividendelor din participaţii	**5121**
– Dividende de încasat din participaţii	**765**	– Sume în valută restituite de alte unităţi din cadrul grupului	**5124**
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar la stingerea creanţelor în devize	**665**

Contul **4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"**

- după conţinutul economic poate fi:
  - cont de **creanţe** la unitatea care acordă valori (împrumuturi);
  - cont de **datorii** la unitatea care primeşte valori (împrumuturi).
- după funcţia contabilă este un cont **bifuncţional** care este folosit astfel:
  - ca un cont de **activ**, când exprimă creanţe;
  - ca un cont de **pasiv**, când exprimă datorii.
- **se creditează** cu dobânda datorată (la unitatea primitoare de valori) şi cu dobânda încasată (la unitatea care acordă valori altei unităţi);
- **se debitează** cu dobânda de primit la unitatea care acordă valori (împrumuturi) şi cu dobânda plătită (la unitatea care primeşte valori);
- **soldul contului poate fi:**
  - **creditor, când exprimă dobânda datorată altor unităţi din cadrul grupului;**
  - **debitor, când exprimă dobânda de primit de la alte unităţi din cadrul grupului.**
- se detaliază pe **analitice** deschise pe unităţi participante la relaţiile de decontare din cadrul grupului.

Operaţiile privitoare la **contul 4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

⇨ la unitatea primitoare de valori (împrumuturi):

Debit **4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Plata dobânzilor datorate pentru împrumuturile încasate	**5121**	– Dobânzi aferente împrumuturilor încasate, datorate altor unităţi din cadrul grupului	**666**

Scanned with OKEN Scanner

⇨ la unitatea ce transmite valori (acordă împrumuturi):

Debit **4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Dobânda datorată pentru împrumuturile acordate altor unităţi din cadrul grupului	766	– Dobânda încasată de la alte unităţi pentru împrumuturile acordate acestora	5121

5.10.2. Decontările cu asociaţii – conturi curente

Între agenţii economici şi asociaţii sau acţionarii săi pot să intervină decontări nu numai de natura creşterii sau descreşterii capitalului social sau a plăţii dividendelor, ci şi decontări privind folosirea temporară reciprocă a unor disponibilităţi aparţinând celor din urmă.

Astfel, asociaţii sau acţionarii pot depune la societatea comercială sume pentru a le folosi ori a lăsa la dispoziţia acesteia dividendele cuvenite pe seama profitului obţinut de unitatea economică.

Sumele în cauză aparţinând acţionarilor sau asociaţilor sunt purtătoare de dobânzi, care reprezintă venituri pentru acţionari sau asociaţi şi respectiv, cheltuieli financiare pentru unitatea economică*.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu asociaţii – conturi curente, se realizează cu ajutorul **contului 455 „Asociaţi – conturi curente"** care se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II şi anume:

4511 „Asociaţi – conturi curente"
4558 „Dobânzi – conturi asociaţi"

Contul 4551 „Asociaţi – conturi curente" reflectă sumele lăsate temporar la dispoziţia unităţii de către asociaţi sau acţionari şi poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu sumele aparţinând acţionarilor şi asociaţilor lăsate temporar la dispoziţia unităţii economice;
- **se debitează** cu sumele virate sau restituite în numerar către asociaţi sau acţionari;
- **soldul creditor reprezintă sumele datorate de unitate către asociaţi sau acţionari;**
- se dezvoltă în **analitic** pe asociaţi sau acţionari cărora le aparţin sumele aflate temporar la dispoziţia unităţii economice.

Operaţiile privitoare la **contul 4551 „Asociaţi – conturi curente"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

* În România, dobânzile calculate la sumele aparţinând acţionarilor sau asociaţilor nu sunt considerate cheltuieli deductibile.

Scanned with OKEN Scanner

Debit	4551 „Asociaţi – conturi curente"			Credit
Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor		Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume virate către asociaţi sau acţionari prin bancă, în lei	5121		– Sumele lăsate în contul curent al asociaţilor, la dispoziţia unităţii, reprezentând dividendele	457
– Sume virate către asociaţi sau acţionari prin bancă, în valută	5124		– Sume depuse la unitate de asociaţi în contul bancar, în lei	5121
– Sume restituite în numerar către acţionari sau asociaţi (în lei)	5311		– Sume depuse la unitate de asociaţi în contul bancar, în valută	5124
– Diferenţe favorabile de curs valutar, cu ocazia restituirii sumelor depuse în devize	765		– Sume depuse la unitate de asociaţi în numerar, în lei	5311

Contul 4558 „Dobânzi – conturi asociaţi" reflectă dobânzile aferente sumelor lăsate temporar la dispoziţia unităţii de către asociaţi sau acţionari, datorate acestora; acest cont poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu dobânzile datorate acţionarilor şi asociaţilor;
- **se debitează** cu sumele plătite asociaţilor sau acţionarilor ca dobânzi pentru sumele lăsate temporar la dispoziţia unităţii;
- **soldul creditor reprezintă dobânzi datorate asociaţilor sau acţionarilor;**
- se dezvoltă în **analitic** pe asociaţi sau acţionari cărora unitatea le datorează dobânzi.

Operaţiile privitoare la **contul 4558 „Dobânzi – conturi asociaţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit	4558 „Dobânzi – conturi asociaţi"			Credit
Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor		Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Plata dobânzilor curente către asociaţi şi acţionari pentru disponibilităţile depuse temporar la unitate	5121		– Dobânzile curente cuvenite asociaţilor şi acţionarilor pentru disponibilităţile depuse la unitate	666

Exemplu:

1. Se înregistrează dividendele nete, neridicate de asociaţi, depuse în conturile curente ale acestora şi lăsate la dispoziţia unităţii, în sumă de 80.000.000 lei:

457 „Dividende de plată"	=	455 „Asociaţi – conturi curente" (4551)	**80.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

2. Se înregistrează dobânda cuvenită asociaţilor pentru disponibilităţile cedate temporar, pe timpul folosirii lor de către unitate de 150.000 lei:

666 „Cheltuieli privind dobânzile" = **455** „Asociaţi – conturi curente" (4558) **1.500.000**

3. Se restituie în numerar asociaţilor sumele datorate acestora:

455 „Asociaţi – conturi curente" = **531** „Casa" **81.500.000**
4551 – 8.000.000
4558 – 150.000

5.10.3. Decontările cu asociaţii privind capitalul

Principalele relaţii ale unităţii cu asociaţii săi derivă, în fond, din:
– decontările privind capitalul, şi
– decontările privind dividendele.

Contul care reflectă relaţiile dintre unitate şi asociaţii sau acţionarii săi privind capitalul este **contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**. Este un *cont bifuncţional* ce evidenţiază, pe de o parte, creanţele societăţii faţă de asociaţi pentru încasarea de la aceştia a subscrierilor făcute la capital, iar pe de altă parte datoriile societăţii faţă de asociaţi pentru restituirea activului social rămas la desfinţarea societăţii sau la restituirea capitalului în caz de retragere.

Operaţiile privitoare la **contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

⇨ când exprimă ***creanţe:***

Debit **456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Capitalul subscris de acţionari sau asociaţi în natură şi în numerar	**1011**	– Aportul în natură, reprezentat de imobilizări necorporale, al asociaţilor şi acţionarilor la capitalul social	**205-208**
– Valoarea primelor stabilite la subscrierea capitalului social	**1041, 1042**	– Aportul în natură, reprezentat de imobilizări corporale, al asociaţilor şi acţionarilor la capitalul social	**2111-2126**
		– Aportul în natură, reprezentat de imobilizări financiare, al asociaţilor şi acţionarilor la capitalul social	**261-267**

Scanned with OKEN Scanner

Debit **456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"– continuare** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
		– Aportul în natură, reprezentat de bunuri de natura stocurilor, al asociaţilor şi acţionarilor la capitalul social	300-381
		– Aportul reprezentat de titluri de plasament al asociaţilor şi acţionarilor la capitalul social	503-508
		– Sume depuse ca aport în numerar la constituirea capitalului social, prin depunere la bancă	5121, 5124
		– Sume depuse ca aport în numerar la constituirea capitalului social, prin depunere în numerar la casierie	5311, 5314
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris	1068 (665)

⇨ când exprimă ***datorii:***

Debit **456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume achitate asociaţilor sau acţionarilor cu ocazia retragerii capitalurilor sau lichidării societăţii comerciale	5121, 5124	– Capital social retras de acţionari sau asociaţi	1012
– Diferenţe favorabile de curs valutar cu ocazia restituirii de capital social în devize	1068 (765)	– Obligaţia de restituire către acţionari sau asociaţi a capitalului social, în cazul lichidării societăţilor comerciale	1012

5.10.4. Decontările privind dividendele de plată

Remuneraţia capitalului depus de acţionari se face sub forma dividendelor. Dividendul este cota parte din *profitul net anual*, realizat de societăţile pe acţiuni, care se cuvine acţionarilor*. Mărimea dividendelor depinde de mărimea profitului brut realizat de societate şi de mărimea impozitului pe profit. Când societatea realizează profit net, apare şi ideea de dividende de repartizat sau de plătit acţionarilor.

Având în vedere faptul că rezultatul financiar şi impozitarea profitului se va face anual, dividendele de repartizat se vor stabili de Adunarea Generală a Acţionarilor, o

* Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende.

Scanned with OKEN Scanner

dată cu aprobarea conturilor anuale (bilanţului contabil) şi constatarea existenţei unui profit distribuibil.

Odată aprobate de Adunarea Generală a Acţionarilor, dividendele sunt ale acţionarilor şi ele nu pot să fie poprite de creditorii societăţii fiindcă nu fac parte din capitalul social. Se ştie că numai capitalul social şi acumulările asimilate – rezervele – pot fi gajul creditorilor societăţii. Dividendele aprobate de A.G.A. nu sunt la dispoziţia societăţii, ci sunt ale acţionarilor. Dividendele se plătesc anual, pe baza taloanelor ataşate la fiecare acţiune.

Dividendele sunt compuse din două părţi:

– primul dividend (sau dividend statutar) şi

– supradividendul.

a) *Primul dividend sau dividendul statutar* este calculat asupra capitalului *achitat (vărsat)* al acţionarilor.

Deţinătorii de acţiuni preferenţiale (fără drept de vot) se bucură de prioritate în repartizarea dividendelor faţă de acţiunile ordinare. Într-adevăr, dividendele prioritare sunt prelevate din profitul de repartizat înaintea oricărei alte destinaţii. Dacă acesta din urmă se dovedeşte a fi insuficient şi nu permite plata integrală a acestui dividend prioritar, profitul distribuibil va fi repartizat până la concurenţa sumei respective între titularii de acţiuni preferenţiale. Sumele ce reprezintă dividende prioritare care nu au putut fi achitate sunt reportate asupra exerciţiului următor.

b) *Supradividendul* corespunde sumei prelevate din profitul repartizabil şi vărsat acţionarilor în plus peste primul dividend. El se atribuie fără distincţie *tuturor acţionarilor, indiferent dacă au fost în întregime achitate sau nu.*

Vin să primească supradividendul, alături de acţiunile ordinare, şi acţiunile preferenţiale.

Specificăm faptul că veniturile realizate de acţionari din dividende sunt impozabile (cota de impunere este de 10%)*.

Pentru a ilustra modul de calcul al dividendelor cuvenite acţionarilor, redăm în continuare două exemple:

① Cazul în care societatea pe acţiuni a emis, alături de acţiuni ordinare, şi acţiuni preferenţiale.

Societatea „ROFRA" S.A. cu un capital de 150.000.000 lei are în circulaţie 15.000 de acţiuni ordinare a 10.000 lei şi emite ulterior 3.000 de acţiuni preferenţiale fără drept de vot la valoarea de 10.000 lei.

Profitul realizat de societatea „ROFRA" S.A. pe anul 1996, după ce a fost dedus impozitul pe profit, a fost de 25.000.000 lei.

Primul dividend este de 6% pentru acţiunile ordinare şi de 7,5% pentru acţiunile preferenţiale (cotele se aplică la valoarea nominală a acţiunilor).

Rezerva statutară ce se constituie este de 5% şi se mai constituie o rezervă facultativă de 1.000.000 lei, şi se menţine un report pentru anul următor de 1.510.000 lei.

* Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995 privind impozitul pe dividende.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

– Profitul de repartizat	25.000.000 lei
– Rezerva statutară de 5%	1.250.000 lei
– Profit distribuibil	23.750.000 lei
– Primul dividend	11.250.000 lei

pentru acţiuni preferenţiale

$3.000 \times 10.000 \times \frac{7,5}{100} =$ 2.250.000 lei

pentru acţiuni ordinare

$15.000 \times 10.000 \times \frac{6}{100} =$ 9.000.000 lei

11.500.000 lei

– Rezerve facultative	1.000.000 lei
– Rezultat reportat	1.510.000 lei
– Supradividend	9.990.000 lei

revine pe o acţiune $\frac{9.990.000}{18.000} = 555$ lei,

din care: – pentru acţiuni preferenţiale
3.000x555=1.665.000 lei
– pentru acţiuni ordinare
15.000x555=8.325.000 lei

În concluzie, pentru o acţiune revine în total următoarele dividende:

– pentru acţiuni preferenţiale $\frac{2.250.000}{3.000} + 555 = 1305$ lei,

– pentru acţiuni ordinare $\frac{9.000.000}{15.000} + 555 = 1155$ lei.

② Cazul în care societatea pe acţiuni are în circulaţie, alături de acţiuni achitate integral, şi acţiuni achitate doar pe jumătate şi are şi cote-părţi de fondatori.

Societatea comercială „MARVI" S.A. cu un capital social de 500.000.000 lei divizat în 50.000 de acţiuni a 10.000 lei care constituie, de asemenea, 2.000 părţi de fondatori.

În 1997, societatea „MARVI" S.A. a emis încă 2.000 de acţiuni a 10.000 lei, achitate pe jumătate, cu efect de la începutul anului. La sfârşitul anului 1998 a obţinut un profit net de 150.000.000 lei. Primul dividend este de 5% şi se constituie o rezervă legală de 5%. Profitul rămas de repartizat se distribuie între fondatori 20% şi acţionari 80%.

Rezolvare:

– Profit net de repartizat	150.000.000 lei
– Rezerve legale 5%	7.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

– Profit rămas de repartizat 142.500.000 lei
– Primul dividend 25.500.000 lei

pentru acţiuni achitate integral

$$50.000 \times 10.000 \times \frac{5}{100} = \quad 25.000.000 \text{ lei}$$

pentru acţiuni achitate 1/2

$$2.000 \times \frac{10.000}{2} \times \frac{5}{100} = \quad 500.000 \text{ lei}$$

– Rest profit 117.000.000 lei
– Supradividend 117.000.000 lei

din care:

– pentru cote părţi fondator

$$117.000.000 \times \frac{20}{100} = 23.400.000 \text{ lei,}$$

ceea ce înseamnă pentru o parte $\frac{23.400.000}{2000} = 11.700$ lei

– pentru acţionari $117.000.000 \times \frac{80}{100} = 93.600.000$ lei

ceea ce înseamnă penrtu o acţiune $\frac{93.600.000}{50.000+2.000} = 1800$ lei.

Contul utilizat pentru reflectarea datoriei unităţii faţă de asociaţi privind dividendele aprobate, **457 „Dividende de plată“**, este un *cont de pasiv*, având următoarea funcţiune:

Se creditează cu:

– dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor din profitul realizat prin debitul **conturilor: 129 „Repartizarea profitului“** sau **107 „Rezultatul reportat“**.

Se debitează cu:

– impozitul pe dividende reţinut prin creditul **contului 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“**;

– sumele nete achitate acţionarilor sau asociaţilor, prin creditul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci“** sau **531 „Casa“**;

– dividendele nete, lăsate de asociaţi la dispoziţia societăţii, depuse în contul curent al asociaţilor, prin creditul **contului 445 „Asociaţi-conturi curente“**.

***Soldul creditor* al contului reflectă dividendele datorate de unitate asociaţilor sau acţionarilor.**

Operaţiile privitoare la **contul 457 „Dividende de plată“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **457 „Dividende de plată“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Dividende trecute la capitalul social după reţinerea impozitului cuvenit	**1012**	– Dividende datorate acţionarilor sau asociaţilor din profitul anilor precedenţi, amânat la repartizare	**107**
– Impozitul pe dividende datorat bugetului	**446**	– Dividende datorate acţionarilor sau asociaţilor din profitul anului curent	**129**
– Sume lăsate în contul curent al asociaţilor, reprezentând dividende	**455**		
– Sume achitate acţionarilor şi asociaţilor prin bancă	**5121**		
– Sume achitate acţionarilor şi asociaţilor în numerar prin casieria unităţii	**5311**		

Exemplu:

① Dividendele cuvenite acţionarilor, din profitul realizat la S.C. „ROFRA“ S.A. sunt de 250.000.000 lei:

129 „Repartizarea profitului“	=	**457** „Dividende de plată“	**250.000.000**

② Impozitul pe dividende reţinut este de 10%:

457 „Dividende de plată“	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	**25.000.000**

③ Se achită în numerar dividendele nete cuvenite acţionarilor:

457 „Dividende de plată“	=	**531** „Casa“	**225.000.000**

În vederea redării unei imagini fidele în bilanţ asupra creanţelor deţinute de unitate, asupra celorlalte unităţi din cadrul grupului, cât şi asupra acţionarilor se impune ca la sfârşitul anului să se procedeze la corectarea acestor valori prin intermediul provizioanelor (dacă se constată dubii serioase în ceea ce priveşte posibilitatea încasării parţiale sau totale a creanţelor).

Contul 495 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului unităţii şi cu asociaţii“ este un *cont de pasiv.*

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu provizioanele constituite pentru deprecierea de natură financiară constatată asupra creanţelor avute faţă de alte unităţi din cadrul grupului şi faţă de asociaţi, prin debitul contului 6863 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri".

Se debitează cu diminuarea sau anularea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor avute asupra altor unităţi din cadrul grupului şi faţă de asociaţi, prin creditul contului 7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri".

***Soldul creditor* reflectă provizioanele constituite pentru deprecierile constatate asupra creanţelor rezultate din decontările avute cu alte unităţi din cadrul grupului şi cu asociaţii.**

5.10.5. Contabilitatea operaţiilor în participaţie

Potrivit legislaţiei în vigoare* două sau mai multe societăţi comerciale pot să se asocieze pentru realizarea unor afaceri în comun, cum ar fi construcţia unor obiective, desfacerea în comun a unor mărfuri pe piaţa internă sau externă, producerea în comun de bunuri sau prestări de servicii. La o asemenea asociere pot participa şi persoane fizice care au calitatea de comerciant.

Ia naştere, în acest caz, o **asociaţie în participaţie** care nu are personalitate juridică şi ca atare nu poate avea legături cu terţii (clienţi, furnizori), nu are cont la bancă, nu are cod fiscal şi relaţii cu fiscalitatea, nu poate să fie chemată în justiţie şi nici să cheme în justiţie.

Fiecare dintre unităţile care înfiinţează **asociaţia în participaţie** participă cu anumite cote de active patrimoniale sau de activităţi la realizarea obiectivelor propuse, aşa cum se stabileşte prin contract, iar rezultatele financiare se împart între coparticipanţi, în funcţie de cota procentuală de participaţie a fiecăruia.

La organizarea contabilităţii operaţiilor realizate în coparticipaţie trebuie să se ţină seama de prevederile legale în vigoare** potrivit cărora „cheltuielile şi veniturile ocazionate de operaţiile asociaţiilor în participaţie se înregistrează separat, de către unul din asociaţi, conform prevederilor din contractul de asociere. La finele fiecărei luni se transmit, pe bază de decont, veniturile şi cheltuielile coparticipanţilor, în funcţie de cotele de participare la profit prevăzute în contract".

În practică s-au conturat două modalităţi de organizare a contabilităţii operaţiilor realizate în coparticipaţie, şi anume:

a) Ţinerea contabilităţii asociaţiei în participaţie **în mod distinct** de către unul din coparticipanţii la asociere. Acesta va face decontarea impozitelor şi taxelor cu bugetul statului şi va transmite coparticipanţilor cheltuielile, veniturile ce le revin, inclusiv impozitul pe profit calculat şi alte impozite şi taxe achitate pentru asociaţie.

---

* Legea nr. 15/1990 privind reorganizarea unităţilor economice de stat ca regii autonome şi societăţi comerciale cu modificările ulterioare.

** Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii nr. 82/1991.

Scanned with OKEN Scanner

b) Integrarea contabilității asociației în participație în contabilitatea unui coparticipant, dar cu desfășurarea pe analitice a cheltuielilor, veniturilor, a altor creanțe și datorii pe ceilalți coparticipanți la asociație.

Contabilitatea operațiilor din participație, a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți se realizează cu ajutorul **contului 458 „Decontări din operații în participație"** care:

- după conținutul economic este un cont de:
  - **datorii**, când exprimă sume de plată coparticipanților la asociere;
  - **creanțe**, când exprimă sume de încasat de la coparticipanții la asociere.
- după funcția contabilă este un cont **bifuncțional** care este folosit astfel:
  - ca un cont de **activ**, când reprezintă creanțe;
  - ca un cont de **pasiv**, când reprezintă obligații (datorii).
- **se creditează** cu operații transferate între coparticipanți, ce reprezintă fie apariția unor datorii, fie diminuarea unor creanțe legate de coparticipanți;
- **se debitează** cu operații transferate între coparticipanți, ce reprezintă fie apariția unor creanțe, fie diminuarea unor obligații legate de coparticipanți;
- **soldul contului poate fi:**
  - ***creditor***, **reprezentând sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație;**
  - ***debitor***, **reprezentând sumele ce urmează a fi încasate din operații în participație ca rezultat favorabil (profit) sau sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.**
- se dezvoltă în **analitic** pe asociați și coparticipanți;

Operațiile privitoare la **contul 458 „Decontări din operații în participație"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **458 „Decontări din operații în participație"** **Credit**

Operații cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operații cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Amortizarea transferată pentru imobilizări utilizate în operații în participație conform contractelor	281	– Sumele primite de la coparticipanți sau cele primite ca rezultat al operațiilor în participație prin bancă	5121
– Sumele achitate coparticipanților sau virate prin bancă ca rezultat al operațiilor în participație	5121	– Sumele primite de la coparticipanți sau cele primite ca rezultat al operațiilor în participație prin casierie	5311
– Sumele achitate prin casierie coparticipanților ca rezultat al operațiilor în participație	5311	– Cheltuielile primite de la coparticipanți din operații în participație	600-687
– Cheltuielile transferate din operații în participație	600-687	– Veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractelor de asociere.	701-787
– Veniturile primite prin transfer din operații în participație	701-787		

Scanned with OKEN Scanner

În practica agenţilor economici, ca şi în literatura de specialitate, organizarea contabilităţii operaţiilor în participaţie ridică multe probleme, folosindu-se variante diferite.

În cele ce urmează vom încerca să prezentăm noi variante de organizare a contabilităţii, cu exemple practice sintetizate, ţinând seama de cerinţele impuse de legislaţia în vigoare.

Exemplul 1. Ţinerea contabilităţii asociaţiei în mod distinct de către unul din coparticipanţii la asociere.

Ipoteză: O asociaţie „A" efectuează într-o lună cheltuieli totale de 100.000.000 lei şi venituri totale de 120.000.000 lei care se transmit coparticipanţilor „X" în proporţie de 40% şi „Y" în proporţie de 60%. Contabilitatea este ţinută distinct de coparticipantul „X" care calculează şi achită impozitul pe profit.

Rezolvare:

1)[a] Contabilitatea asociaţiei „A":

● Colectarea cheltuielilor totale:

600-687 „Conturi din clasa 6"	=	% Diverse conturi	**100.000.000**

● Colectarea veniturilor totale:

% Diverse conturi	=	**701-787** „Conturi din clasa 7"	**120.000.000**

● Transmiterea cheltuielilor, veniturilor şi a profitului brut către coparticipantul „X" (în cote de 40%)

458 „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „X"	=	**600-687** „Conturi din clasa 6"	**40.000.000**
701-787 „Conturi din clasa 7"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „X"	**48.000.000**
458 „Decontări din operaţii în participaţie"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**8.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

● Transmiterea cheltuielilor, veniturilor şi a profitului brut către coparticipantul „Y" (în cote de 60%)

458 „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	=	**600-687** „Conturi din clasa 6"	**60.000.000**
701-787 „Conturi din clasa 7"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	**72.000.000**
458 „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**12.000.000**

● Situaţia în conturi:

D	600-687	C
100.000.000	40.000.000	
	60.000.000	
R100.000.000	100.000.000R	

D	701-787	C
48.000.000	120.000.000	
72.000.000		
R120.000.000	120.000.000R	

D	458/„X"	C
40.000.000	48.000.000	
8.000.000		
R48.000.000	48.000.000R	

D	458/„Y"	C
60.000.000	72.000.000	
12.000.000		
R72.000.000	72.000.000R	

1)[b] Contabilitatea coparticipantului „X":

● Preluarea, la sfârşit de lună, de la asociaţia „A" a cotei-părţi din cheltuieli şi venituri:

600-687 „Conturi din clasa 6"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Asociaţia „A"	**40.000.000**
458 „Decontări din operaţii în participaţie" Asociaţia „A"	=	**701-787** „Conturi din clasa 7"	**48.000.000**

● Obligaţia şi plata impozitului pe profit pentru întreaga asociaţie (120.000.000 – 100.000.000 = 20.000.000 x 38%):

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	**441** „Impozitul pe profit"	**7.600.000**
441 „Impozitul pe profit"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**7.600.000**

● Transmiterea cheltuielilor cu impozitul pe profit către coparticipantul „Y" (7.600.000 x 60%) şi încasarea sumei de la acesta:

Scanned with OKEN Scanner

458 „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	=	**691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	**4.560.000**
5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	**4.560.000**

● Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

121 „Profit şi pierdere"	=	**600-691** „Conturi din clasa 6"	**43.040.000**
701-787 „Conturi din clasa 7"	=	**121** „Profit şi pierdere"	**48.000.000**

● Încasarea cotei-părţi din profitul brut (20.000.000 x 40%) de la asociaţia „A":

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Asociaţia „A"	**8.000.000**

● Situaţia în conturi:

D	600-691	C
40.000.000	4.560.000	
7.600.000	43.040.000	
R47.600.000	47.600.000R	

D	701-787	C
48.000.000	48.000.000	
R48.000.000	48.000.000R	

D	458/„A"	C
48.000.000	40.000.000	
	8.000.000	
R48.000.000	48.000.000R	

D	458/„Y"	C
4.560.000	4.560.000	
R4.560.000	4.560.000R	

D	121	C
43.040.000	48.000.000	
R43.040.000	48.000.000R	
	4.960.000SF	

D	5121	C
8.000.000	7.600.000	
4.560.000		
R12.560.000	7.600.000R	
SF4.960.000		

1)c) Contabilitatea coparticipantului „Y":

● Preluarea, la sfârşit de lună, de la asociaţia „A", a cotei-părţi din cheltuieli şi venituri:

600-687 „Conturi din clasa 6"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Asociaţia „A"	**60.000.000**

x

458 „Decontări din operaţii în participaţie"
Asociaţia „A" = **701-787** „Conturi din clasa 7" **72.000.000**

x

● Preluarea obligaţiei privind impozitul pe profit şi rambursarea sumei către coparticipantul „X" (7.600.000 x 60%):

x

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" = **458** „Decontări din operaţii în participaţie"
Coparticipant „X" **4.560.000**

x

458 „Decontări din operaţii în participaţie"
Coparticipant „X" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **4.560.000**

x

● Încasarea profitului brut de la asociaţia „A":

x

5121 „Conturi la bănci în lei" = **458** „Decontări din operaţii în participaţie"
Asociaţia „A" **12.000.000**

x

● Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

x

121 „Profit şi pierdere" = **600-691** „Conturi din clasa 6" **64.560.000**

x

701-787 „Conturi din clasa 7" = **121** „Profit şi pierdere" **72.000.000**

x

● Situaţia în conturi:

D	600-691	C
60.000.000	64.560.000	
4.560.000		
R64.560.000	64.560.000R	

D	701-787	C
72.000.000	72.000.000	
R72.000.000	72.000.000R	

D	458/„A"	C
72.000.000	60.000.000	
	12.000.000	
R72.000.000	72.000.000R	

D	458/„X"	C
4.560.000	4.560.000	
R4.560.000	4.560.000R	

D	121	C
64.560.000	72.000.000	
R64.560.000	72.000.000R	
	7.440.000SF	

D	5121	C
12.000.000	4.560.000	
R12.000.000	4.560.000R	
SF7.440.000		

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Dacă coparticipantul „X" va achita bugetului statului, alte impozite şi taxe va deconta cu coparticipantul „Y" cota-parte ce-i revine din acestea.

Exemplul 2. Integrarea contabilităţii asociaţiei „A" în participaţie în contabilitatea coparticipantului „X" (Exemplul cifric de la Exemplul 1).

Rezolvare:

2)[a] Contabilitatea coparticipantului „X":

- Colectarea cheltuielilor totale:

600-687 „Conturi din clasa 6"	=	% Diverse conturi	**100.000.000**

- Colectarea veniturilor totale:

% Diverse conturi	=	**701-787** „Conturi din clasa 7"	**120.000.000**

- Transmiterea cheltuielilor şi veniturilor la coparticipantul „Y" în cota-parte de 60%:

458 „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	=	**600-687** „Conturi din clasa 6"	**60.000.000**
701-787 „Conturi din clasa 7"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	**72.000.000**

- Impozitul pe profit calculat şi vărsat (20.000.000 x 38%):

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	**441** „Impozitul pe profit"	**7.600.000**
441 „Impozitul pe profit"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**7.600.000**

- Impozitul pe profit recuperat de la coparticipantul „Y":

458 „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „Y"	=	**691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	**4.560.000**

Scanned with OKEN Scanner

● Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

121 „Profit şi pierdere“	=	**600-691** „Conturi din clasa 6“	**43.040.000**
701-787 „Conturi din clasa 7“	=	**121** „Profit şi pierdere“	**48.000.000**

● Plata beneficiului net coparticipantului „Y“ (12.000.000 – 4.560.000 = 7.440.000):

458 „Decontări din operaţii în participaţie“ Coparticipant „Y“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**7.440.000**

● Situaţia în conturi:

D	600-691	C
100.000.000		60.000.000
7.600.000		4.560.000
		43.040.000
R107.6000.00		107.600.000R

D	701-787	C
72.000.000		120.000.000
48.000.000		
R120.000.000		120.000.000R

D	458/„Y“	C
60.000.000		72.000.000
4.560.000		
7.440.000		
R72.000.000		72.000.000R

D	121	C
43.040.000		48.000.000
R43.040.000		48.000.000R
		4.960.000SF

2)[b] Contabilitatea coparticipantului „Y“:

● Preluarea, la sfârşitul lunii, de la coparticipantul „X“, a cotei-părţi din cheltuieli şi venituri:

600-687 „Conturi din clasa 6“	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie“ Coparticipant „X“	**60.000.000**
458 „Decontări din operaţii în participaţie“ Coparticipant „X“	=	**701-787** „Conturi din clasa 7“	**72.000.000**

● Preluarea datoriei către coparticipantul „X“ pentru impozitul pe profit achitat de acesta:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie“ Coparticipant „X“	**4.560.000**

● Primirea de la coparticipantul „X“ a sumei reprezentând profitul net cuvenit: (12.000.000 – 4.560.000 = 7.440.000):

Scanned with OKEN Scanner

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**458** „Decontări din operaţii în participaţie" Coparticipant „X"	**7.440.000**

- Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

121 „Profit şi pierdere"	=	**600-691** „Conturi din clasa 6"	**64.560.000**
7-1-787 „Conturi din clasa 7"	=	**121** „Profit şi pierdere"	**72.000.000**

- Situaţia în conturi:

D	600-691	C
60.000.000	64.560.000	
4.560.000		
R64.560.000	64.560.000R	

D	701-787	C
72.000.000	72.000.000	
R72.000.000	72.000.000R	

D	458/„X"	C
72.000.000	60.000.000	
	7.440.000	
R72.000.000	4.560.000	
	72.000.000R	

D	121	C
64.560.000	72.000.000	
R64.560.000	72.000.000R	
	7.440.000SF	

Remarcă: Indiferent de modul de organizare a contabilităţii operaţiilor în participaţie, având în vedere acelaşi exemplu cifric, rezultatele financiare ale coparticipanţilor sunt identice în cele două variante de lucru.

5.11. CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU DEBITORII ŞI CREDITORII DIVERŞI

5.11.1. Decontările cu debitorii diverşi

Diferite creanţe ale unităţilor patrimoniale derivă şi din operaţiuni ce nu sunt legate direct de activitatea de exploatare, ca de exemplu: creanţe izvorâte din titluri executorii, din pagube materiale aduse unităţii etc.

Contabilitatea creanţelor unităţii faţă de terţe persoane fizice sau juridice provenite din:

- despăgubiri pretinse pentru pagube materiale aduse unităţii;
- titluri executorii;
- vânzări de imobilizări şi de titluri de plasament;
- concesiuni, locaţii de gestiune, licenţe, brevete;
- şi alte drepturi similare;

se realizează cu ajutorul **contului 461 „Debitori diverşi"**.

Scanned with OKEN Scanner

Drepturile de creanţă asupra debitorilor pentru pagubele materiale aduse unităţii de persoane fizice sau juridice sau pentru lipsurile constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează în contabilitate pe baza „Deciziei de imputare".

Valoarea de intrare în patrimoniu a creanţelor faţă de debitori este reprezentată de preţul de imputare, inclusiv cota de TVA aferentă pentru lipsurile sau degradările trecute în sarcina persoanelor vinovate şi, după caz, contravaloarea despăgubirilor pretinse terţilor.

Pe parcurs, valoarea creanţelor faţă de debitori creşte cu dobânda aferentă calculată.

Creanţele faţă de debitori, exprimate în devize, se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare de la data operaţiei. Diferenţele favorabile sau nefavorabile între cursul de schimb la data înregistrării creanţei şi cel de la data încasării se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

La sfârşitul anului, pentru debitele în devize, valoarea de bilanţ se determină prin utilizarea **conturilor de regularizare 476 şi 477**, înregistrându-se diferenţele favorabile sau nefavorabile de curs valutar, între valoarea la cursul din data înregistrării şi valoarea la cursul ultimei zile din an. În anul următor se vor relua aceste diferenţe printr-o înregistrare contabilă inversă, anulându-se.

Principiul prudenţei presupune ca la închiderea exerciţiului să se constituie provizioane pentru deprecierea creanţelor faţă de acei debitori care ridică probleme (**cont 496**).

Stingerea creanţelor faţă de debitori se face la încasarea contravalorii sumelor datorate de aceştia sau ca urmare a insolvabilităţii ori dispariţiei acestora, drept care sunt scoşi din activ.

Menţionăm faptul că în clasa a 8-a a Planului general de conturi sunt prevăzute două conturi, în afara bilanţului, menite a ţine evidenţa anumitor creanţe legate de debitori, şi anume:

8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare";

8035 „Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse".

În ceea ce priveşte **contul 461 „Debitori diverşi"**, acesta este un *cont de activ* şi are următoarea funcţiune:

Se debitează:

– la începutul exerciţiului, cu reluarea sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs la sfârşitul anului precedent pentru debitele în devize, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie-activ"**;

– cu diferenţele de curs valutar favorabile, între valoarea de intrare a debitului şi valoarea acestuia la data închiderii exerciţiului, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**;

– cu sumele datorate de terţi pentru concesiuni, locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare, prin creditul **contului 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"**;

– contravaloarea debitelor reactivate, prin creditul **contului 754 „Venituri din creanţe reactivate"**;

Scanned with OKEN Scanner

– contravaloarea în preţ de vânzare a titlurilor de plasament (acţiuni, obligaţiuni, şi alte titluri de plasament) cedate, prin creditul **conturilor**:

502 „Acţiuni proprii";

503 „Acţiuni";

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate";

506 „Obligaţiuni";

508 „Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate";

– pentru valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, precum şi prin creditul **contului 764 „Venituri din titluri de plasament"** pentru diferenţa favorabilă dintre preţul de cesiune şi valoarea de înregistrare a titlurilor de plasament;

– dividende de încasat aferente titlurilor imobilizate şi titlurilor de plasament, prin creditul **conturilor:**

761 „Venituri din participaţii";

762 „Venituri din alte imobilizări financiare";

– suma împrumuturilor obţinute la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise, prin creditul **contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"**;

– preţul de vânzare a imobilizărilor corporale şi necorporale cesionate, prin creditul **contului 772 „Venituri din operaţiuni de capital"**. Pentru cota de TVA aferentă tranzacţiei se va credita şi **contul 4427 „TVA colectată"** (concomitent pentru scăderea din gestiune 672=212; 203; 205; 207);

– valoarea la preţ de vânzare a materialelor, obiectelor de inventar, mărfurilor, produselor, semifabricatelor, a producţiei în curs şi a animalelor constatate lipsă sau deteriorate şi imputate persoanelor vinovate, prin creditul **contului 758 „Alte venituri din exploatare"**. Pentru cota de TVA aferentă se va credita şi **contul 4427 „TVA colectată"**. Concomitent, pentru scăderea din gestiune 658=300, 301, 308, 321, 323, 328, 331, 332, 341, 346, 348, 368, 371, 378;

– dobânzile aferente debitelor, prin creditul **contului 766 „Venituri din dobânzi"**.

Se creditează:

– la sfârşitul exerciţiului cu diferenţele de curs valutar nefavorabile rezultate dintre valoarea de intrare şi valoarea la cursul ultimei zi din an, pentru debite în devize, prin debitul **contului 476 „Diferenţele de conversie-activ"**;

– reluarea la începutul anului a sumelor ce reprezintă diferenţele de curs valutar favorabile înregistrate la sfârşitul anului precedent, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**;

– sumele încasate de la debitori, prin debitul **conturilor 531 „Casa"** sau **512 „Conturi curente la bănci"**;

– valoarea sconturilor acordate debitorilor, prin debitul **contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"**;

– diferenţele nefavorabile de curs valutar, evidenţiate cu ocazia încasării debitelor în devize, prin debitul **contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**;

– valoarea debitelor scăzute din evidenţă datorită insolvabilităţii sau dispariţiei, prin debitul **conturilor 6714 „Pierderi din debitori diverşi"** şi **contul 4427 „TVA colectată"**.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor **al contului reprezintă creanţele unităţii patrimoniale faţă de debitorii săi.**

Operaţiile privitoare la **contul 461 „Debitori diverşi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **461 „Debitori diverşi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Suma împrumuturilor obţinute la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise	161	– Diferenţe de curs valutar aferente debitelor în devize, la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Diferenţe de curs valutar favorabile înregistrate la închiderea exerciţiului, aferente debitelor în devize (în negru)	477	– Reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize, la începutul exerciţiului viitor (în roşu)	476
– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize, la începutul exerciţiului viitor (în roşu)	477	– Valoarea debitelor încasate prin bancă	5121, 5124
– Preţul de vânzare al elementelor de activ cedate	446, 7721, 4427	– Valoarea debitelor încasate prin casieria unităţii	5311, 5314
– Valoarea titlurilor mobiliare de plasament cedate	502-508, 764	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize încasate	665
– Sumele datorate de terţi pentru concesiuni, locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare	706	– Valoarea sconturilor acordate debitorilor	667
– Valoarea debitelor reactivate	754	– Valoarea debitelor scăzute din evidenţă datorită insolvabilităţii	6714
– Valoarea bunurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor	758, 4427		
– Dividende de încasat aferente titlurilor de plasament	761, 762		

În situaţia în care la sfârşitul exerciţiului se constată că există dubii în ceea ce priveşte posibilitatea de încasare a unor debite, se va proceda la constituirea unui provizion pentru deprecierea acestora, utilizând **contul 496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"**. Constituirea acestor provizioane are un caracter excepţional şi ca atare vor afecta aceste cheltuieli. **Contul 496** este un *cont de pasiv*.

* Pierderea efectivă se rezumă la nivelul creanţei, mai putin TVA aferentă. Raţiunile au fost prezentate la funcţia **contului 416**.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu provizioanele constituite la sfârşitul anului pentru deprecierile survenite asupra creanţelor din conturile de debitori diverşi, prin debitul **contului 6873 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri"**.

Se debitează cu provizioanele diminuate sau anulate, prin creditul **contului 7873 „Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri"**.

***Soldul debitor* reprezintă provizioanele constituite pentru deprecierile constatate asupra creanţelor cuprinse în conturile de debitori.**

Exemplu:

① Cu ocazia inventarierii efectuate la magazinul S.C. „EXPO" se constată o lipsă de mărfuri a căror valoare la preţ de cumpărare este de 10.000.000 lei şi care se impută gestionarului la 13.500.000 lei:

461 „Debitori diverşi"	=	%	**13.500.000**
		771 „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"	11.065.574
		4427 „TVA colectată"	2.434.426
671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune"	=	**371** „Mărfuri"	**10.000.000**

② În baza unor titluri executorii se înregistrează despăgubiri şi penalităţi cuvenite de la S.C."T" de 15.000.000 lei:

461 „Debitori diverşi"	=	**771** „Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune"	**15.000.000**

③ Se încasează de la S.C. „T" debitele:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**461** „Debitori diverşi"	**15.000.000**

④ La sfârşitul exerciţiului, cu ocazia închiderii conturilor, se constată că gestionarul magazinului este în imposibilitate să plătească o parte a imputaţiei, şi anume 8.000.000 lei. Se va constitui un provizion pentru depreciere de 8.000.000 – TVA aferentă 1.760.000 lei:

687 „Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele" **(6873)**	=	**496** „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"	**6.240.000**

Scanned with OKEN Scanner

⑤ În exerciţiul următor se încasează o parte a creanţei faţă de gestionar, respectiv 5.500.000 lei, iar restul rămâne nerecuperabil:

5311 „Casa în lei“	=	**461** „Debitori diverşi“	**5.500.000**

– pentru partea nerecuperabilă:

%	=	**461** „Debitori diverşi“	**8.000.000**
6714 „Pierderi din debitori diverşi“			6.240.000
4427 „TVA colectată“			1.760.000

⑥ Se anulează provizionul constituit pentru deprecierea cranţelor-debitori diverşi:

496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi“	=	**7873** „Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri“	**6.240.000**

5.11.2. Decontările cu creditorii diverşi

Unităţile patrimoniale au uneori obligaţii faţă de terţi provenite ca urmare a unor sentinţe judecătoreşti rămase definitive, din achiziţionarea de titluri de plasament cu plata ulterioară a contravalorii acestora, precum şi din alte operaţii. Evidenţa acestor obligaţii şi a decontării lor se ţine cu ajutorul **contului 462 „Creditori diverşi“**, *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

– sumele datorate terţilor reprezentând contravaloarea titlurilor de plasament achiziţionate, prin debitul **conturilor**:

502 „Acţiuni proprii“;

503 „Acţiuni“;

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“;

506 „Obligaţiuni“;

508 „Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate“;

– cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor faţă de terţi exprimate în devize, existente la sfârşitul anului, prin debitul **contului 476 „Diferenţe de conversie-activ“;**

– reluarea sumelor înregistrate la sfârşitul anului precedent ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, prin debitul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv“;**

Se debitează cu:

– sumele achitate creditorilor pentru titlurile de plasament achiziţionate de la aceştia, prin creditul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci“** sau **531 „Casa“;**

Scanned with OKEN Scanner

– sconturile obţinute de unitate de la creditori, prin creditul **contului 767 „Venituri din sconturi obţinute“**;

– diferenţele favorabile de curs valutar constatate cu ocazia lichidării obligaţiilor în devize faţă de creditori, prin creditul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“**;

– diferenţele favorabile de curs valutar constatate la sfârşitul anului, aferente datoriilor în devize faţă de creditori, prin creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie-pasiv“**;

– reluarea, la începutul anului următor, a sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, prin creditul **contului 476 „Diferenţe de conversie-activ“**.

***Soldul creditor* al contului reflectă obligaţiile unităţii faţă de diverşi creditori.**

Operaţiile privitoare la **contul 462 „Creditori diverşi“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **462 „Creditori diverşi“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente creditorilor în devize, la închiderea exerciţiului (în negru)	477	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente creditorilor în devize, la închiderea exerciţiului (în negru)	476
– Reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar aferente creditorilor în devize la începutul exerciţiului următor (în roşu)	477	– Reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente creditorilor în devize, la începutul exerciţiului următor (în roşu)	476
– Sume achitate creditorilor prin bancă	5121, 5124	– Datorii privind achiziţionarea titlurilor de plasament	502-508
– Sume achitate creditorilor prin casieria unităţii	5311, 5314	– Sume încasate prin bancă şi necuvenite	5121, 5124
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente creditorilor achitaţi în devize	765	– Sume încasate prin casierie şi necuvenite	5311, 5314
– Sconturi obţinute de la creditori	767	– Lipsuri de bunuri materiale de natura stocurilor imputate vinovaţilor	758, 4427

5.12. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND DECONTĂRILE ÎNTRE EXERCIŢIILE FINANCIARE (OPERAŢII DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE)

În cursul exerciţiului financiar, dar mai ales la finele acestuia, apar unele operaţii economice care trebuie reflectate temporar în contabilitate şi care, ulterior, urmează a fi anulate ori repartizate la alte conturi potrivit principiilor contabilităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Asemenea operaţii poartă denumirea de regularizări, adică, se produce încadrarea lor în anumite reguli convenţionale şi se referă la:

- delimitarea în timp, pe exerciţii financiare, a cheltuielilor şi veniturilor aferente fiecărei perioade de gestiune;
- regularizarea situaţiei contabile a unor elemente patrimoniale prin trecerea lor la un cont distinct de unde, după clarificare, se vor înregistra în contabilitate potrivit situaţiei reale dobândite după analiza şi clarificarea lor;
- conversia creanţelor şi datoriilor în devize, la finele execiţiului financiar, la nivelul cursurilor de schimb existente la sfârşitul anului calendaristic.

Operaţiile de regularizare de natura celor arătate se realizează în două etape şi anume:

- ⇨ constatarea contabilă a delimitărilor de cheltuieli şi venituri, a sumelor în curs de clarificare şi a formării conversiilor pentru creanţe şi datorii în devize;
- ⇨ repartizarea delimitărilor anterioare pe destinaţiile fireşti, regularizarea sumelor aflate în curs de clarificare şi anularea conversiilor pentru creanţe şi alte datorii în devize.

Conturile cu ajutorul cărora se ţine evidenţa unor astfel de operaţii de regularizare poartă denumirea de conturi de regularizare şi fac parte din **grupa 47 „Conturi de regularizare şi asimilate"**.

Urmărind respectarea principiului independenţei exerciţiului, care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii pe măsura angajării acestora şi trecerea lor la rezultatul exerciţiului la care se referă, pentru cheltuielile şi veniturile înregistrate în avans se utilizează următoarele conturi de regularizare:

- **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"**;
- **472 „Venituri înregistrate în avans"**.

În vederea reflectării în bilanţ a creanţelor şi datoriilor în devize, rămase neîncasate – respectiv neplătite, până la deschiderea exerciţiului, la cursul valutar al ultimei zile din an, se utilizează conturile de regularizare:

- **476 „Diferenţe de conversie-activ"** pentru diferenţe nefavorabile;
- **477 „Diferenţe de conversie-pasiv"** pentru diferenţele favorabile.

5.12.1. Cheltuielile înregistrate în avans

În categoria **cheltuielilor înregistrate în avans**, denumite şi **cheltuieli anticipate**, sunt cuprinse cheltuielile înregistrate în cursul unui exerciţiu financiar, dar care privesc costurile perioadelor următoare şi vor afecta rezulatatele unei perioade viitoare. Ele reprezintă sumele angajate sau efectiv plătite pentru realizarea unor lucrări sau servicii ce privesc exerciţiile viitoare de gestiune şi care nu trebuie să afecteze rezultatele exerciţiului curent, şi se referă la:

- chirii sau locaţii de gestiune achitate anticipat;

Scanned with OKEN Scanner

– plăţi anticipate pentru abonamente la publicaţii sau pentru alte servicii ulterioare;

– cheltuieli efectuate în avans privind reparaţiile capitale, reparaţiile curente şi reviziile tehnice.

Evidenţa cheltuielilor anticipate sau a celor constatate a fi fost efectuate în avans şi care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadenţar, în perioadele sau în exerciţiile viitoare, se ţine cu ajutorul **contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"**.

Cheltuielile anticipate reprezintă sumele angajate sau efectiv plătite pentru realizarea unor lucrări sau servicii ce privesc exerciţiile viitoare de gestiune şi care nu trebuie să afecteze rezultatele exerciţiului curent. De exemplu, cheltuielile privind, în special, reparaţiile capitale şi uneori reparaţiile curente şi reviziile tehnice când acestea depăşesc un anumit nivel şi au efecte benefice şi asupra perioadelor viitoare de gestiune. Alt exemplu de cheltuieli anticipate îl reprezintă etalarea pe două-trei exerciţii a unei pierderi excepţionale rezultate din avarierea unui imobil şi rămasă neacoperită prin asigurare; sau cheltuieli legate de emisiunea împrumuturilor obligatare şi care trebuie, având în vedere durata mare a acestor datorii, eşalonate pe mai multe exerciţii, precum şi dobânzile datorate de agentul economic pentru diferite categorii de împrumuturi.

Repartizarea pe mai multe exerciţii a cheltuielilor anticipate se face pe baza scadenţelor prin includerea treptată a acestora în cheltuielile exerciţiilor. Este bine ca repartizarea lor să se facă pe o perioadă cât mai scurt posibilă (5 ani maxim).

Dacă la sfârşitul exerciţiului, cu ocazia închiderii conturilor, se constată că au fost efectuate şi înregistrate la cheltuielile exerciţiului curent diverse cheltuieli ce privesc exerciţiul următor, ca de exemplu: chirii, abonamente, prime de asigurare etc., atunci acestea trebuie deduse şi trecute la cheltuieli constatate în avans.

La începutul exerciţiului următor acestea se vor include, în totalitate, în cheltuielile perioadei respective.

În ambele situaţii, privind cheltuielile anticipate sau cheltuielile constatate în avans, se poate spune că exerciţiul curent deţine o **„creanţă"** asupra exerciţiului următor sau asupra următoarelor exerciţii. De aceea, ele se evidenţiază cu ajutorul unui cont din clasa a 4-a de terţi, din grupa conturilor de regularizare.

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" este un *cont de activ*, de regularizare, servind la:

– excluderea din cheltuielile curente a cheltuielilor anticipate sau a cheltuielilor înregistrate în avans;

– încorporarea lor în cheltuielile exerciţiului la care acestea se referă.

Se debitează cu:

– sumele angajate sau efectiv plătite pentru lucrări ce privesc mai multe perioade de gestiune prin creditul **conturilor**: **401 „Furnizori"**; **512 „Conturi curente la bănci"**; **531 „Casa"**;

– cheltuielile efectuate şi constatate la închiderea exerciţiului, ca fiind aferente exerciţiului următor, prin creditarea conturilor din **grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările**

Scanned with OKEN Scanner

şi serviciile executate de terţi"; grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi" şi a conturilor: 658 „Alte cheltuieli de exploatare"; 666 „Cheltuieli privind dobânzile"; 668 „Alte cheltuieli financiare".

Se creditează cu:

– sumele devenite scadente repartizate, conform scadenţarului, pe cheltuielile exerciţiilor următoare, prin debitul **conturilor: 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"; 605 „Cheltuieli privind energia şi apa"; 611-628 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"; 658 „Alte cheltuieli de exploatare"; 666 „Cheltuieli privind dobânzile"; 668 „Alte cheltuieli financiare"**;

– sumele încorporate în cheltuielile exerciţiului în curs şi care la sfârşitul exerciţiului precedent au fost înregistrate la cheltuieli în avans, prin debitul **conturilor: 611-628; 658 „Alte cheltuieli de exploatare"; 666 „Cheltuieli privind dobânzile"; 668 „Alte cheltuieli financiare".**

***Soldul debitor* al contului reflectă cheltuielile anticipate, precum şi cheltuielile efectuate în avans.**

Operaţiile privitoare la **contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Cheltuieli privind reparaţiile capitale neprevizibile, reparaţiile curente şi reviziile tehnice efectuate în perioada curentă, de terţi, dar care privesc perioadele următoare	**401**	– Sumele repartizate perioadelor următoare sau exerciţiilor următoare pe cheltuieli, conform scadenţarelor	**605, 611-628, 658, 666, 668**
– Abonamente, chirii şi alte cheltuieli achitate în avans prin bancă	**5121**	– Cheltuieli constatate la sfârşitul exerciţiului anterior ca fiind efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs	**611-628, 658, 666, 668**
– Abonamente, chirii şi alte cheltuieli achitate în avans prin casieria unităţii	**5311**	– Valoarea reparaţiilor capitale, efectuate cu forţe proprii, repartizate în perioadele următoare conform scadenţarului	**658**
– Cheltuielile constatate la închiderea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiului următor	**611, 628, 658, 666**		
– Valoarea reparaţiilor capitale, efectuate cu forţe proprii, constatate la închiderea exerciţiului, ca fiind aferente exerciţiilor următoare	**758**		

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

① Pe baza facturii se înregistrează contravaloarea unor reparaţii capitale efectuate la utilajele şi instalaţiile S.C. „ROFRA" S.A. în valoare de 100.000.000 lei, TVA 22%:

%	= **401** „Furnizori"	**122.000.000**
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"		100.000.000
4426 „TVA deductibilă"		22.000.000

② La sfârşitul exerciţiului, cu ocazia închiderii conturilor, se constată că a fost înregistrată, pe cheltuieli, chiria datorată la un imobil în valoare de 9.000.000 lei. Imobilul a fost luat în chirie la 1.12.1998 pe o perioadă de trei luni.

La 1.12.1998 s-a efectuat următoarea înregistrare contabilă:

%	= **401** „Furnizori"	**10.980.000**
612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"		9.000.000
4426 „TVA deductibilă"		1.980.000

Regularizarea la 31.12.1998 a cheltuielilor înregistrate în avans implică deducerea din cheltuielile anului a contravalorii chiriei pe două luni:

$$9.000.000 \times \frac{2}{3} = 6.000.000 \text{ lei}$$

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	= **612** „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	**6.000.000**

③ La 1.01.1999 se va face înregistrarea de încorporare în cheltuielile acestui exerciţiu a chiriei înregistrate în avans în exerciţiul anterior:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	= **471** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**6.000.000**

④ Conform scadenţarului, pentru repartizarea cheltuielilor anticipate, referitoare la reparaţii capitale, se înregistrează cota scadentă pe anul 1999. (100.000.000 lei : 5 ani=20.000.000 lei anual):

611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"	= **741** „Cheltuieli înregistrate în avans"	**20.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

5.12.2. *Veniturile înregistrate în avans*

Veniturile înregistrate în avans reprezintă încasări sau creanţe aferente unor lucrări sau prestaţii neefectuate şi care nu afectează veniturile exerciţiului. Este vorba de chirii, taxe, abonamente, asigurări, dobânzi şi despre sumele încasate anticipat pentru lucrările de organizare de şantier. La sfârşitul perioadei se poate spune că exerciţiul *N* ar o **„datorie"** faţă de exerciţiul *N+1*.

Aceste venituri nu trebuie să afecteze rezultatele exerciţiului în care s-au constatat, ci ale perioadei la care se referă, ca atare au fost „pasate" la **contul 472 „Venituri înregistrate în avans"**. Acesta este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

– veniturile realizate în avans, aferente exerciţiului următor în corespondenţă cu debitul **contului 411 „Clienţi"**.

– veniturile încasate cu anticipaţie prin debitul **conturilor 531 „Casa"** sau **512** „Conturi curente la bănci";

– la sfârşitul exerciţiului, cu veniturile constatate ca fiind înregistrate în avans şi, ca atare, se transferă din conturile de venituri ale perioadei în contul de regularizare, prin debitarea **conturilor din grupa 70 (701 la 708)** şi a **contului 766 „Venituri din dobânzi"**.

Se debitează cu:

– veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente şi, ca atare, transferate în creditul **conturilor de venituri** ale exerciţiului în curs: **701 la 708**.

***Soldul creditor* al contului reprezintă veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor sau exerciţiilor viitoare.**

Operaţiile privitoare la **contul 472 „Venituri înregistrate în avans"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **472 „Venituri înregistrate în avans"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs	704-708	– Chirii sau alte venituri realizate în avans pe bază de documente de consemnare a lor	411, 418
		– Abonamente, asigurări şi alte încasări anticipate în conturile bancare	5121
		– Abonamente, asigurări şi alte încasări anticipate prin casieria unităţii	5311

Exemplu:

① S.C. „Lumina Lex" S.A. încasează în luna decembrie abonamente la o revistă de specialitate pentru anul următor, astfel: în numerar 300.000 lei, în contul de la bancă 2.500.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**472** „Venituri înregistrate în avans"	**2.800.000**
5311 „Casa în lei"			300.000
5121 „Conturi curente la bănci în lei"			2.500.000

② În anul următor, se transferă la veniturile exerciţiului în curs contravaloarea abonamentelor încasate în anul precedent:

2.800.000 **472** „Venituri înregistrate în avans"	=	**707** „Venituri din vânzarea mărfurilor"	**2.800.000**

5.12.3. Decontările din operaţii în curs de clarificare

Unele operaţii economice nu pot fi înregistrate în momentul efectuării lor pe cheltuieli sau în alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări şi lămuriri suplimentare.

După cercetarea şi lămurirea lor într-un termen de maximum 60 zile, dar nu mai târziu de data închiderii conturilor în vederea întocmirii bilanţului, se vor cunoaşte elementele patrimoniale afectate şi conturile corespondente.

Până la lămurirea finală a situaţiei incerte apărute, asemenea operaţii se consideră **în curs de clarificare.**

Operaţiile în curs de clarificare pot consta fie din creanţe în curs de clarificare, fie din datorii în curs de clarificare şi se referă la:

– amenzi şi penalizări plătite aflate în curs de lămurire, în sensul imputării sau includerii lor pe cheltuieli;

– erori apărute în extrasele de conturi bancare privind sume apărute în cont sau luate din cont pentru care nu există documente;

– cheltuieli de judecată, ce urmează a fi clarificate în ce priveşte modul de suportare a lor;

– lipsuri de bunuri materiale pentru care în momentul constatării nu se cunosc motivele dispariţiei lor.

Evidenţa sumelor în curs de clarificare rezultate din: sumele plătite ca amenzi; locaţii; cheltuieli de judecată; operaţiuni bancare pentru care există documente etc. se înregistrează în **contul 473 „Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"**.

Contul 473 este un *cont de activ.*

Se debitează cu sumele în curs de lămurire şi plătite pentru care, în momentul efectuării sau a constatării acestora, nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare, prin creditul **contului 512 „Conturi curente la bănci"**.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu:

– sumele clarificate trecute pe cheltuieli, prin debitul conturilor care reflectă natura cheltuielilor, stabilite în urma clarificării, respectiv – de exploatare, financiare sau extraordinare: 600-658; 663-668; 671-672; 691;

– sumele încasate reprezentând sumele cuvenite rezultate în urma clarificării, prin debitul **conturilor 512 „Conturi curente la bănci"** sau **531 „Casa"**.

Soldul debitor **al contului reprezintă sumele înregistrate din operaţiuni ce se află în curs de clarificare.**

Operaţiile privitoare la **contul 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume în curs de clarificare pentru lipsuri la inventarierea stocurilor	**300-381**	– Sume încasate în conturile de trezorerie din cele aflate în curs de clarificare	**5121, 5311**
– Sume în curs de lămurire şi plăţile pentru care în momentul efectuării sau constatării nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă	**5121, 5311**	– Sume clarificate trecute pe cheltuieli	**600-658**
– Sumele restituite necuvenite unităţii	**5121, 5311**		

Exemplu: 24

① Se constată că în extrasul de cont pentru cecul de decontare din data de 10 martie apare la plată suma de 10.000.000 lei pentru care nu există documente justificative, înregistrarea contabilă fiind:

473 „Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"	=	**5126** „Carnete de cecuri cu limită de sumă"	**10.000.000**

② În urma verificării filelor de la cotorul carnetului de cec se constată că această sumă reprezintă plata facturii nr. 453 din 10 martie, pentru transporturi executate, care se înregistrează astfel:

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane"	=	**473** „Decontări din operaţiuni în curs de clarificare"	**10.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

5.12.4. Contabilitatea diferenţelor din conversia creanţelor şi a datoriilor în devize

Datoriile şi creanţele în devize sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate, în lei, pa baza cursului valutar la data formării lor (constatări contabile) şi se reflectă în conturile adecvate la această valoare.

Cursul valutar poate să oscileze de la o zi la alta, însă potrivit principiului contabilităţii în virtutea căruia reflectarea patrimoniului se face la valoarea de intrare (la costul istoric) în cursul exerciţiului financiar, nu sunt luate în calcul eventualele diferenţe de curs valutar decât în cazul lichidării lor.

La lichidarea (stingerea) datoriilor şi creanţelor în timpul exerciţiului financiar pot să apară:

- **diferenţe favorabile de curs valutar**, când cursul valutar la data lichidării faţă de data constatării contabile a apariţiei creşte în cazul creanţelor, respectiv scade în cazul datoriilor;
- **diferenţe nefavorabile de curs valutar**, când cursul valutar la data lichidării faţă de data constatării contabile a apariţiei scade în cazul creanţelor, respectiv creşte în cazul datoriilor.

Diferenţele favorabile sau nefavorabile de curs valutar vor forma venituri, respectiv cheltuieli financiare şi se vor înregistra, ca atare, la data lichidării creanţelor şi datoriilor în devize.

Dacă până la sfârşitul exerciţiului financiar creanţele şi datoriile în devize nu sunt lichidate (stinse), ele se inventariază şi se evaluează la cursul valutar al datei la care se întocmeşte bilanţul. În acest mod atât creanţele cât şi datoriile în devize vor fi exprimate în bilanţ la cursul valutar al pieţei, indiferent de mărimea acestuia la data apariţiei lor.

Din comparaţia datoriilor şi creanţelor în devize, evaluate la data bilanţului cu valoarea contabilă a aceloraşi datorii şi creanţe (evaluate pe baza cursului valutar la data intrării) pot să rezulte diferenţe în plus sau în minus, care poartă denumirea de **diferenţe de conversie**.

Pentru realizarea unor bilanţuri fidele, diferenţele de conversie se înregistrează, cu titlu tranzitoriu la sfârşitul exerciţiului financiar, în conturile de datorii şi creanţe, creându-se, în acest fel, concordanţa necesară între conturi şi bilanţul contabil.

Diferenţele se înregistrează în funcţie de cursul valutar, sub formă de creşteri şi micşorări ale datoriilor şi creanţelor în devize, cu exprimarea lor în lei. Astfel, creşterea cursului valutar al unei monede străine duce la creşterea datoriilor şi creanţelor cu exprimarea lor în lei, deşi în unităţi monetare străine devizele rămân neschimbate.

Dimpotrivă, scăderea cursului valutar al monedelor străine duce la scăderea în lei a datoriilor şi creanţelor în devize.

Diferenţele de conversie se grupează în funcţie de modul de reflectare în contabilitate în două categorii şi anume:

a) **Diferenţe de conversie-activ**, care se referă la diferenţele nefavorabile de curs valutar şi apar în următoarele situaţii:

Scanned with OKEN Scanner

- **creşterea** datoriilor contractate în devize ca urmare a creşterii cursului valutar al monedelor străine, respectiv ca urmare a scăderii cursului leului;
- **scăderea** creanţelor contractate în devize ca urmare a diminuării cursului valutar al monedelor străine, respectiv ca urmare a creşterii cursului leului.

b) **Diferenţe de conversie-pasiv**, care se referă la diferenţele favorabile de curs valutar şi apar în următoarele situaţii:

- **scăderea** datoriilor exprimate în devize ca urmare a scăderii cursului valutar al monedelor străine, respectiv a creşterii cursului leului;
- **creşterea** creanţelor exprimate în devize ca urmare a creşterii cursului valutar al monedelor străine, respectiv ca urmare a scăderii cursului leului.

În bilanţul contabil de închidere a exerciţiului financiar diferenţele de conversie apar astfel:

- **diferenţele de conversie-activ** se înscriu în activul bilanţului sub forma activelor de regularizare;
- **diferenţele de conversie-pasiv** se înscriu în pasivul bilanţului sub forma pasivelor de regularizare.

După redeschiderea conturilor, la începutul exerciţiului financiar următor, diferenţele de conversie de activ şi de pasiv se anulează prin stornarea diferenţelor respective în roşu. În acest mod creanţele şi datoriile în devize revin la valoarea lor iniţială consemnată la data formării lor.

Contabilitatea sintetică a diferenţelor de conversie se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

- **contul 476 „Diferenţe de conversie-activ"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa diferenţelor ***nefavorabile*** de curs valutar între valoarea de intrare a creanţelor şi datoriilor exprimate în devize şi valoarea acestora la cursul ultimei zile a exerciţiului.
- **contul 477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa diferenţelor ***favorabile*** de curs valutar între data de intrare a creanţelor şi datoriilor exprimate în devize şi data închiderii exerciţiului financiar.

Prin utilizarea acestor conturi se realizează:

– imaginea fidelă în bilanţ a creanţelor şi datoriilor exprimate în devize şi rămase neîncasate, respectiv neachitate până la sfârşitul anului;

– nu se afectează rezultatele exerciţiului care se încheie, căci operaţiile sunt „în curs de decontare" şi diferenţa de curs valutar nu este certă.

Diferenţa de curs valutar va deveni certă numai în anul următor, cu ocazia finalizării acestor operaţiuni prin încasare, respectiv plată, şi abia atunci vor afecta cheltuielile sau veniturile financiare (**665** sau **765**).

Contul 476 „Diferenţe de conversie-activ" este un *cont de activ*, care ţine evidenţa diferenţelor *nefavorabile* de curs valutar determinate între valoarea de intrare a creanţelor şi datoriile exprimate în devize şi valoarea acestora la cursul ultimei zile a exerciţiului.

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează la sfârşitul anului cu:

– diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar, prin creditul **conturilor**: **411 „Clienţi"**; **413 „Efecte de primit"**; **416 „Clienţi incerţi"**; **418 „Clienţi-facturi de întocmit"**; **409 „Furnizori-debitori"**; **461 „Debitori diverşi"**; **267 „Creanţe imobilizate"**;

– diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar, prin creditul **conturilor**: **401 „Furnizori"**; **403 „Efecte de plată"**; **404 „Furnizori de imobilizări"**; **405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"**; **408 „Furnizori-facturi nesosite"**; **419 „Clienţi-creditori"**; **462 „Creditori diverşi"**; **162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu"**; **166 „Datorii legate de participaţii"**; **167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**; **168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"**.

Se creditează la începutul anului următor (la deschiderea exerciţiului) cu:

– reluarea sumelor înregistrate la sfârşitul anului precedent ca diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor exprimate în devize, prin debitul **conturilor**: **411-418**; **409**; **461**; **267**.

– reluarea sumelor înregistrate la sfârşitul anului precedent ca şi diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor exprimate în devize, prin debitul **conturilor**: **401-408**; **419**; **462**; **162-168**.

***Soldul debitor* reprezintă diferenţele de curs valutar nefavorabile aferente creanţelor şi datoriilor exprimate în devize neîncasate, respectiv neachitate, până la sfârşitul anului.**

Operaţiile privitoare la **contul 476 „Diferenţe de conversie-activ"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **476 „Diferenţe de conversie-activ"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent debitor
La sfârşitul exerciţiului financiar, prin	
– diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar	**267, 409, 411, 413, 416, 418, 461**
– diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar	**162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 462, 519**
La începutul exerciţiului financiar următor, prin **înregistrări în roşu:**	
– reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar	**267, 409, 411, 413, 416, 418, 461**
– reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar	**162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 462, 519**

Scanned with OKEN Scanner

Contul 477 „Diferențe de conversie-pasiv" este un *cont de pasiv*, care ține evidența diferențelor *favorabile* de curs valutar determinate între valoarea de intrare a creanțelor și datoriilor exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului.

Se creditează la sfârșitul anului cu:

– diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor exprimate în devize, ca urmare a creșterii cursului valutar, prin debitul **conturilor 411-418; 409; 461; 267;**

– diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar, prin debitul **conturilor 401-408; 419; 462; 162-168.**

Se debitează la începutul anului următor, la deschiderea exercițiului cu:

– reluarea sumelor înregistrate la sfârșitul anului precedent, ca diferențe favorabile de curs valutar, aferente creanțelor exprimate în devize, prin creditul **conturilor 411-418; 409; 461; 267;**

– reluarea sumelor înregistrate la sfârșitul anului precedent, ca diferențe favorabile de curs valutar, aferente datoriilor exprimate în devize, prin creditul **conturilor 401-408; 419; 462; 162-168.**

Soldul creditor: reflectă diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor exprimate în devize, neîncasate, respectiv neachitate, până la sfârșitul anului.

Operațiile privitoare la **contul 477 „Diferențe de conversie-pasiv"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **477 „Diferențe de conversie-pasiv"** **Credit**

Operații cu care se deliăcază	Conul corespondent debitor
La sfârșitul exercițiului financiar, prin	
– diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor exprimate în devize, ca urmare a creșterii cursului valutar	267, 409, 411, 413, 416, 418, 461
– diferențe favorabile de curs valutar, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar	162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 462, 519
La începutul exercițiului financiar următor, prin **înregistrări în roșu:**	
– reluarea diferențelor favorabile de curs valutar, aferente creanțelor exprimate în devize, ca urmare a creșterii cursului valutar	267, 409, 411, 413, 416, 418, 461
– reluarea diferențelor favorabile de curs valutar, aferente datoriilor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar	162, 166, 167, 168, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 462, 519

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

① La sfârşitul exerciţiului *N*, cursul dolarului este de 15.000 lei pentru un dolar, iar situaţia creanţelor şi datoriilor în devize este următoarea:

D	**401** „Furnizori"	C
	10.000$ x 14.600 = 146.000.000 lei	

D	**411** „Clienţi"	C
	15.000$ x 14.700 = 220.500.000 lei	

Se impune regularizarea diferenţelor de conversie astfel:

a) pentru **datorii**, creşterea cursului valutar de la 14.600 lei la 15.000 lei pentru un dolar reprezintă o diferenţă **nefavorabilă** de 10.000 $ x 400 lei = 4.000.000 lei care se înregistrează astfel:

476 „Diferenţe de conversie-activ" = **401** „Furnizori" **4.000.000**

b) pentru **creanţe**, creşterea cursului valutar de la 13.700 lei la 15.000 lei pentru un dolar reprezintă o diferenţă **favorabilă** de 15.000 $ x 300 lei = 4.500.000 lei

411 „Clienţi" = **477** „Diferenţe de conversie-pasiv" **4.500.000**

La sfârşitul anului, situaţia conturilor este următoarea:

D	**401** „Furnizori"	C
	10.000 x 14.600 = 146.000.000 10.000 x 400 = 4.000.000 10.000 x 15.000 = 150.000.000	

D	**411** „Clienţi"	C
	15.000 x 14.700 = 220.500.000 15.000 x 300 = 4.500.000 15.000 x 14.000 = 210.000.000	

② În anul următor, cu ocazia redeschiderii conturilor, se anulează înregistrările referitoare la diferenţele din conversie:

401 „Furnizori"	=	**476** „Diferenţe de conversie-activ"	**4.000.000**
477 „Diferenţe de conversie-pasiv"	=	**411** „Clienţi"	**4.500.000**

③ În data de 15 ianuarie se încasează creanţa de 15.000 dolari de la clientul extern. Cursul dolarului la această dată este de 15.100 lei pentru un dolar.

Diferenţa favorabilă = (15.100-14.700)x15.000$ = 6.000.000 lei.

5124 „Conturi curente la bănci în devize"	=	%	**226.500.000**
		411 „Clienţi"	220.500.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	6.000.000

Scanned with OKEN Scanner

④ În data de 18 ianuarie se achită obligaţia în devize de 10.000 dolari. Cursul de schimb este de 15.100 lei pentru un dolar.

Diferenţa nefavorabilă = (15.100-14.600)x10.000$ = 5.000.000 lei.

x

%	=	**5124** „Conturi la bănci în devize"	**151.000.000**
401 „Furnizori"			146.000.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			5.000.000

x

Situaţia în conturi este următoarea:

D	**401** „Furnizori"		C
1 ian	4.000.000	Si	10.000$x14.000=140.000.000
18 ian	146.000.000		
	150.000.000		140.000.000

D	**411** „Clienţi"		C
Si 15.000$x14.000=210.000.000		1 ian	4.500.000
		15 ian	220.500.000
	210.000.000		224.000.000

5.13. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND DECONTĂRILE ÎN CADRUL UNITĂŢII

Decontările interne reprezintă relaţiile reciproce dintre unităţile componente ale unei structuri organizatorice privind transmiteri de elemente patrimoniale şi, mai ales, mijloace băneşti şi stocuri. Mai sunt cunoscute sub denumirea de decontări în cadrul sistemului sau **decontări interne.**

Se clasifică în:

- decontări între unitate şi subunităţile sale cu cotabilitate proprie, dar fără personalitate juridică;
- decontări între subunităţile cu contabilitate proprie fără personalitate juridică ale aceleiaşi unităţi.

Prezintă următoarele caracteristici:

⇨ se înregistrează reciproc atât în contabilitea unităţii debitoare, cât şi în a celei creditoare;

Scanned with OKEN Scanner

⇨ se utilizează acelaşi cont la ambele unităţi, la una se debitează, iar la cealaltă se creditează şi invers;
⇨ sumele înregistrate în cele două conturi sunt egale şi privesc aceeaşi perioadă de gestiune;
⇨ prin centralizarea balanţelor de verificare la unitatea organizatorică superioară, soldurile conturilor respective se anulează reciproc.

Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 48 „Decontări în cadrul unităţii"**.

5.13.1. Decontări între unitate şi subunităţi

Între unitatea cu personalitate juridică şi subunităţile sale fără personalitate juridică, dar care conduc contabilitate proprie, intervin relaţii economico-financiare privind transmiterea reciprocă de active circulante.

Contabilitatea sintetică a acestor decontări se realizează cu ajutorul **contului 481 „Decontări între unitate şi subunităţi"** care:

- după conţinutul economic este un cont de:
  - **datorii**, când exprimă obligaţii faţă de cealaltă parte a decontărilor interne;
  - **creanţe**, când exprimă sume de încasat (de decontat) de la cealaltă parte a decontărilor interne.
- după funcţia contabilă este un cont **bifuncţional**, care este folosit astfel:
  - ca un cont de **pasiv**, când reprezintă obligaţii (datorii);
  - ca un cont de **activ**, când reprezintă creanţe.
- **se creditează**:
  - la unitate, cu valoarea activelor patrimoniale (bunuri şi trezorerie) primite de unitate de la subunităţi;
  - la subunităţi, cu valoarea activelor patrimoniale (bunuri şi trezorerie) primite de subunităţi de la unitate.
- **se debitează**:
  - la unitate, cu valoarea activelor patrimoniale (bunuri şi trezorerie) livrate (transmise) de unitate subunităţilor;
  - la subunităţi, cu valoarea activelor patrimoniale (bunuri şi trezorerie) transmise de subunitate către unitate.
- ***soldul* contului poate fi:**
  - ***creditor*, reprezentând sume datorate celeilalte părţi din cadrul sistemului;**
  - ***debitor*, reprezentând sume de încasat de la cealaltă parte din cadrul sistemului.**
- **se dezvoltă în analitic** astfel:
  - la unitate, pe feluri de decontări şi pe subunităţi;
  - la subunităţi, pe feluri de decontări.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 481 „Decontări între unitate şi subunităţi"** reflectate în contabilitatea sintetică a unităţii şi subunităţilor se rezumă astfel:

Debit **481 „Decontări între unitate şi subunităţi" (unitate)** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor livrate subunităţilor	300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388	– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor primite de unitate de la subunităţi	300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388
– Sumele transmise subunităţilor prin bancă sau casierie	5121, 5311	– Sume primite de unitate de la subunităţi	5121, 5311
– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor transmise de subunitate către unitate	300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388	– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor primite de subunitate de la unitate	300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388
– Sume transmise unităţii de către subunitate	5121, 5311	– Sumele primite de subunitate de la unitate	5121, 5311

5.13.2. Decontările între subunităţi

Între subunităţile fără personalitate juridică, dar care conduc contabilitate proprie până la balanţa de verificare, aparţinând aceleiaşi unităţi, pot interveni transmiteri reciproce de active circulante.

Contabilitatea sintetică a acestor decontări se realizează cu ajutorul **contului 482 „Decontări între subunităţi"** care poate fi:

- după conţinutul economic, un cont de:
  - **datorii**, când exprimă obligaţii faţă de cealaltă subunitate;
  - **creanţe**, când exprimă sume de încasat (de decontat) de la cealaltă subunitate.
- după funcţia contabilă, un cont **bifuncţional** care este folosit astfel:
  - ca un cont de **pasiv**, când reprezintă obligaţii (datorii);
  - ca un cont de **activ**, când reprezintă creanţe.
- **se creditează** cu valoarea activelor patrimoniale transmise între subunităţi;
- **se debitează** cu valoarea activelor patrimoniale transmise între subunităţi;
- **soldul contului poate fi:**
  - ***creditor***, **reprezentând sumele datorate altei subunităţi;**
  - ***debitor***, **reprezentând sumele cuvenite de la altă subunitate.**
- se dezvoltă în **analitic** pe subunităţi şi feluri de decontări.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 482 „Decontări între subunităţi"** reflectate în contabilitatea sintetică a subunităţilor (A, B) se rezumă astfel:

Debit **482 „Decontări între subunităţi" (Subunitatea A)** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor transmise la subunitatea B	**300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388**	– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor primite de la subunitatea B	**300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388**
– Sumele transmise la subunitatea B	**5121, 5311**	– Sumele primite de la subunitatea B	**5121, 5311**

Debit **482 „Decontări între subunităţi" (Subunitatea B)** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor transmise la subunitatea A	**300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388**	– Valoarea materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, ambalajelor, semifabricatelor şi mărfurilor primite de la subunitatea A	**300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388**
– Sumele transmise la subunitatea A	**5121, 5311**	– Sumele primite de la subunitatea A	**5121, 5311**

5.14. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

La fel ca şi alte active, creanţele agenţilor economici pot uneori să se deprecieze.

- Când deprecierea creanţelor este **ireversibilă**, ele se vor înregistra ca **pierderi din creanţe**;
- Când deprecierea lor este **reversibilă**, în condiţiile legislaţiei de profil, agentul economic are posibilitatea de a-şi constitui **provizioane** pentru deprecieri. În anumite condiţii*, acesta va beneficia de un avantaj fiscal generat de provizioanele constituite.

Pot face obiectul provizioanelor următoarele creanţe:

* Hotărârea Guvernului nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării şi deductibilităţii fiscale a provizioanelor agenţilor şi societăţilor bancare.

Scanned with OKEN Scanner

– **clienţii**, când apare riscul de a nu se încasa ca urmare a insolvabilităţii acestora;
– **creanţele** apărute în cadrul decontărilor din cadrul **grupului, a unităţii** şi cu **asociaţii**, când acestea se depreciază ca urmare a insolvabilităţii sau falimentului acestora;
– **debitorii diverşi**, când devin insolvabili ori au dispărut apar alte cauze.

Operaţiile privind provizioanele pentru deprecierea creanţelor sunt:
- ⇨ constituirea de provizioane, de regulă, la sfârşitul anului, atunci când apar creanţe neîncasate în termen care reprezintă riscul de a nu fi recuperate integral sau parţial;
- ⇨ anularea provizioanelor, în situaţia în care rămân fără obiect, ca urmare a încasării creanţelor sau ca urmare a deprecierii lor ireversibile (imposibilitatea încasării lor) prin insolvabilitate, a dispariţiei sau faliment;
- ⇨ suplimentarea provizioanelor, când deprecierea reversibilă a creanţelor la sfârşitul anului curent este superioară celei din anul precedent;
- ⇨ diminuarea (anularea parţială) provizioanelor, când deprecierea reversibilă a creanţelor la sfârşitul anului curent este inferioară celei din anul precedent.

Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 49 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor"**, în care sunt cuprinse trei conturi de gradul II, diferenţiate în funcţie de natura creanţelor pentru care se constituie provizioane după cum urmează:

491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"
495 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii"
496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"

Conturile: **491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"**
495 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii"
496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"

pot fi caracterizate astfel:
- după conţinutul economic sunt conturi **rectificative de creanţe**;
- după funcţia contabilă sunt conturi de **pasiv**;
- **se creditează** la constituirea şi suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor;
- **se debitează** la anularea sau diminuarea provizioanelor pentru provizioanele rămase fără obiect ori pentru diminuările din deprecieri ale creanţelor;
- ***soldul creditor* reprezintă provizioanele constituite;**
- se dezvoltă în **analitic** pe creanţele depreciate şi feluri de provizioane.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor-clienţi constituite	781	– Valoarea provizioanelor constituite sau suplimentare pentru creanţe neîncasabile, clienţi dubioşi, rău platnici sau aflaţi în litigiu	681

Operaţiile privitoare la **contul 495 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **495 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de decontări în cadrul grupului, unităţii sau cu asociaţii	786	– Constituirea şi suplimentarea provizioanelor pentru deprecierile de natură financiară constatate în cadrul conturilor de decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii	686

Operaţiile privitoare la **contul 496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **496 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Anularea sau diminuarea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor (cu caracter excepţional) cuprinse în conturile de debitori diverşi	787	– Constituirea şi suplimentarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor (cu caracter excepţional) cuprinse în conturile de debitori diverşi	687

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6

CONTABILITATEA TREZORERIEI

6.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI CONTABILE PRIVIND TREZORERIA ÎNTREPRINDERII

Operaţiile băneşti de încasări şi plăţi, operaţiile financiar-bancare formează zona în care se intersectează, cu mare intensitate, finanţele şi contabilitatea unităţilor patrimoniale. În această zonă sunt dirijate şi se controlează fluxurile băneşti între partenerii de afaceri; sunt derulate şi finalizate relaţiile financiar-bancare; se realizează practic circulaţia capitalului financiar. Toate aceste activităţi şi operaţii au o mare influenţă asupra rezultatelor de ansamblu ale întreprinderii.

Operaţiile de **trezorerie** circumscriu ansamblului operaţiilor financiare şi monetare pe care o unitate patrimonială le face pentru procurarea mijloacelor băneşti necesare şi cheltuirea acestora.

Luând în considerare factorul timp, la operaţiile financiare se disting două mari categorii de operaţii:

- operaţii financiare care generează angajamente pe termen lung, acestea fiind asimilate operaţiilor de capital (credite pe termen lung, împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni etc.);
- operaţii financiare cu caracter operaţional pentru asigurarea lichidităţilor şi efectuarea decontărilor curente.

Ultima categorie de operaţii (încasări şi plăţi curente) formează ceea ce numim **trezorerie,** respectiv *operaţii de trezorerie.*

În *structura trezoreriei* şi a operaţiilor de trezorerie se cuprind următoarele:

- mijloacele băneşti aflate în casierie (lei şi devize) şi mişcarea acestora ca urmare a încasărilor şi plăţilor;
- mijloacele băneşti aflate în conturi curente la bănci (lei şi devize), cecurile şi efectele comerciale depuse spre încasare sau scontare la bănci;
- mijloacele băneşti în conturi bancare la termen;

Scanned with OKEN Scanner

❒ titlurile de plasament, cum sunt acţiunile şi obligaţiunile, alte titluri achiziţionate în vederea revânzării pentru obţinerea de mijloace băneşti şi a unor venituri;

❒ acreditivele, avansurile de trezorerie;

❒ creditele bancare pe termen scurt, creditele contractate, numite şi credite de trezorerie.

Operaţiile de încasări şi plăţi se efectuează în strânsă corelaţie cu decontarea drepturilor de creanţă şi decontarea obligaţiilor agenţilor economici.

Deci, contabilitatea disponibilităţilor băneşti se organizează în legătură directă cu organizarea contabilităţii relaţiilor economico-juridice privind drepturile şi obligaţiile financiare, care generează mutaţii ale mijloacelor băneşti din patrimoniul unui agent economic în patrimoniul altui agent economic şi invers.

Mijloacele băneşti sunt constituite din bani lichizi păstraţi în casieria unităţii, bani în cont păstraţi la bănci sau din alte mijloace băneşti (carnete de cecuri, acreditive, efecte comerciale, alte valori etc.). În funcţie de moneda în care se formează disponibilităţile băneşti, putem avea bani în moneda naţională (lei) şi bani în devize, respectiv în valută, care se urmăresc distinct în contabilitate.

6.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII TREZORERIEI

Organizarea contabilităţii trezoreriei trebuie să asigure realizarea obiectivelor manageriale de ordin financiar ale unităţilor patrimoniale, între care cele care vizează asigurarea capacităţii de plată curentă au un loc central.

La organizarea contabilităţii trezoreriei se au în vedere următoarele *obiective* principale:

- evidenţa şi controlul operativ a operaţiilor băneşti în numerar;
- gestiunea şi valorificarea disponibilităţilor băneşti din conturile de la bănci şi a efectelor de primit depuse la bancă;
- efectuarea plăţilor la termenele scadente;
- respectarea legislaţiei financiar-bancare şi fiscale;
- valorificarea disponibilităţilor băneşti prin plasamente de trezorerie;
- alegerea şi utilizarea celor mai eficiente instrumente de trezorerie şi forme de decontare;
- fundamentarea bugetului de trezorerie, urmărirea şi explicarea fluxului net de trezorerie din operaţii de exploatare, de investiţii şi financiare, prin tablourile de flux şi de finanţare;
- utilizarea pe baza unei tactici financiare judicioase a creditelor bancare pe termen scurt pentru reglarea lichidităţilor şi menţinerea capacităţilor de plată continuă.

Organizarea contabilităţii trezoreriei are la bază relaţiile generale dintre mijloacele băneşti, credite pe termen scurt şi terţi.

Scanned with OKEN Scanner

Schema detaliată a formei de existenţă a mijloacelor băneşti şi a instrumentelor de decontare se prezintă în figura 6.1. Ea poate constitui punctul de plecare în organizarea contabilităţii trezoreriei.

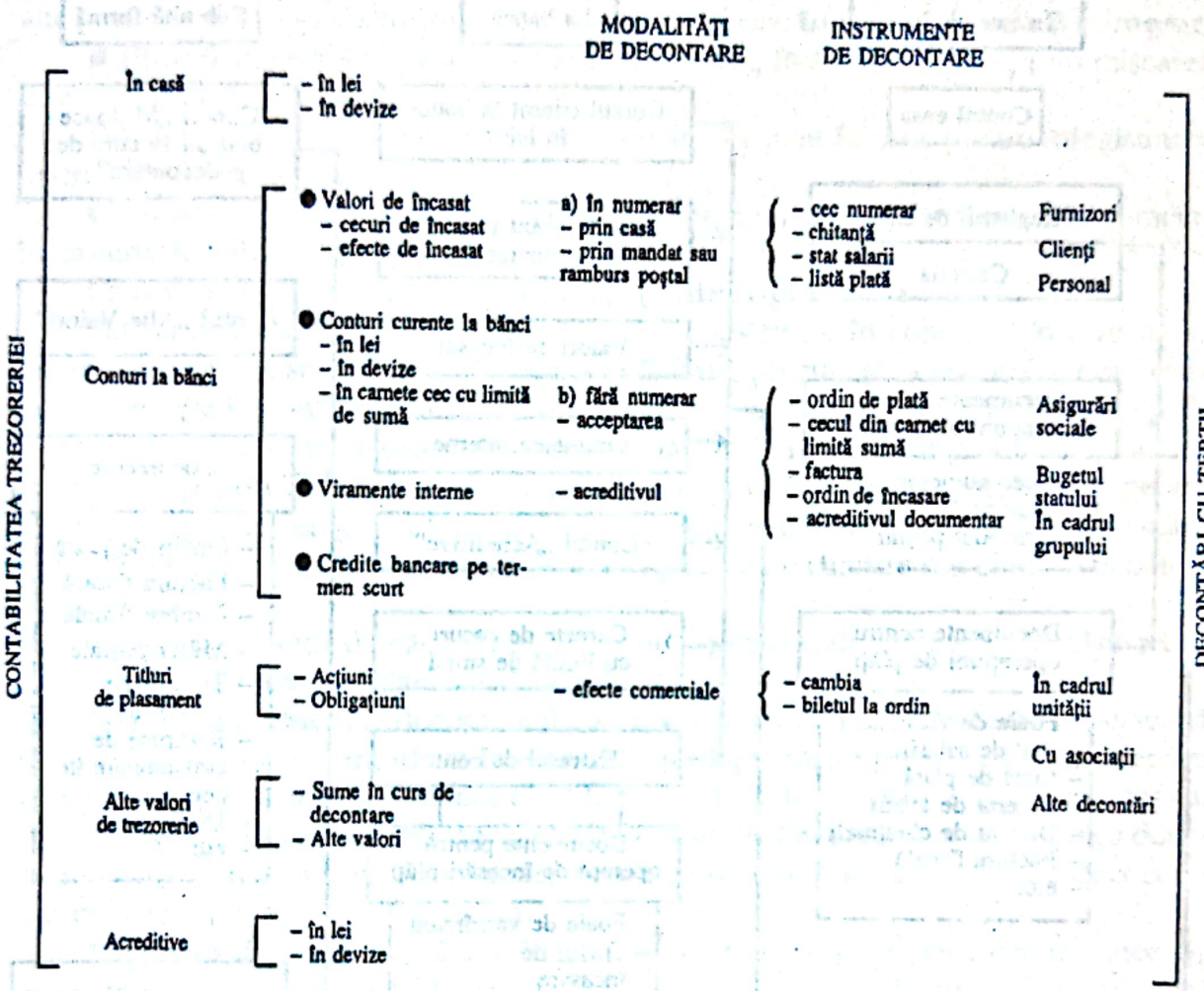


Fig. 6.1. Relaţia dintre contabilitatea trezoreriei şi decontările cu terţii

În cadrul organizării contabilităţii trezoreriei, în funcţie de obiectivele urmărite, se stabilesc conturile sintetice şi analitice, documentele ce trebuie întocmite pentru consemnarea operaţiilor, modul de prelucrare şi înregistrare al acestora etc.

Organizarea contabilităţii mijloacelor băneşti circumscrise: contabilitatea mijloacelor băneşti în numerar; contabilitatea mijloacelor băneşti gestionate prin bancă şi contabilitatea altor mijloace băneşti. În figura 6.2. se prezintă sistemul conturilor, documentele primare şi de evidenţă specifice organizării celor trei laturi ale contabilităţii mijloacelor băneşti. Pe această bază se stabilesc detaliile cu privire la modul de completare, transmitere, prelucrare, control şi înregistrare a documentelor.

Scanned with OKEN Scanner

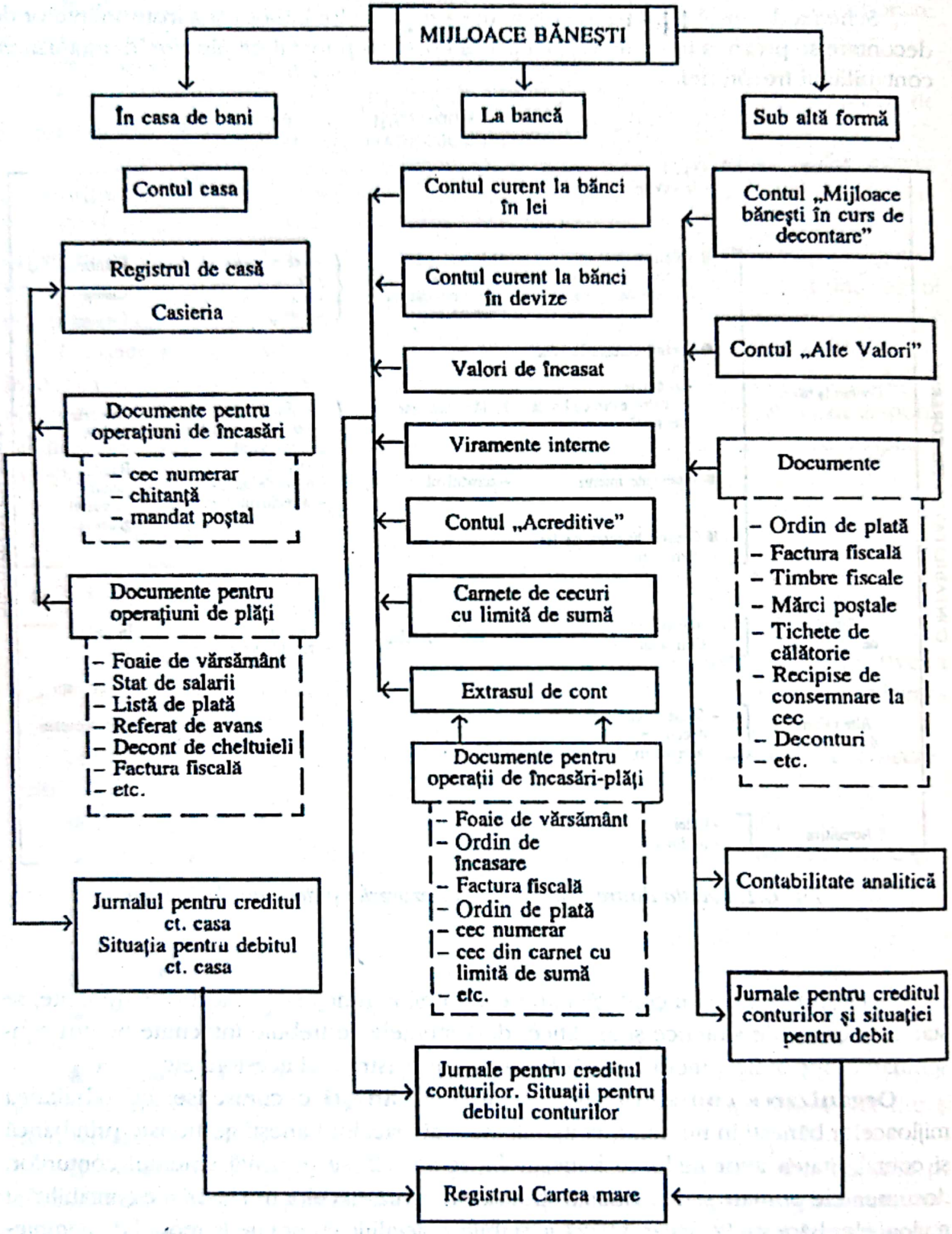


Fig. 6.2. Elementele principale ale organizării contabilităţii mijloacelor băneşti

Instrumente de plată/încasări

Obligaţiile băneşti între societăţile comerciale sau între societăţile comerciale şi alte persoane fizice sau juridice se pot efectua, după caz, **în numerar** şi **fără numerar**.

■ **Plata/încasarea în numerar** se face imediat, fără intermediere, prin mişcarea directă a sumelor băneşti.

Documentele de încasări – plăţi în numerar care sunt folosite pentru înregistrarea operaţiilor de casă sunt:

Chitanţa serveşte ca document justificativ, pentru încasarea unei sume în numerar în casieria societăţii comerciale.

Ca o variantă a chitanţei este **chitanţa pentru operaţii în valută**.

Pentru cumpărarea unor produse, lucrări sau servicii, în condiţiile în care nu se întocmeşte factură, se completează **chitanţă fiscală**, precum şi ca document justificativ de înregistrare în contabilitate atunci când este însoţită de bonul eliberat de la casa de marcat, bonul de vânzare sau Chitanţa. Chitanţa fiscală nu înlocuieşte Chitanţa care se întocmeşte pentru încasările în numerar la casieria unităţii şi nu se utilizează pentru vânzarea bunurilor en-gros către alte unităţi patrimoniale. Se arhivează la cumpărător numai împreună cu bonul de la casa de marcat, bonul de vânzare sau chitanţa eliberată de vânzător.*

Predarea sumelor de către casierul societăţii comerciale către casierii plătitori se consemnează în **procesul-verbal de plăţi**.

Împuternicirea este documentul justificativ prin care se autorizează o persoană membră a familiei sau încadrată în muncă la aceeaşi unitate pentru a încasa drepturi băneşti de la casieria întreprinderii când titularul nu se poate prezenta pentru aceasta.

Borderoul documentelor achitate cu cecuri de decontare este utilizat ca document justificativ, împreună cu anexele, pentru sumele achitate cu cecuri de decontare din carnete cu şi fără limită de sumă.

Registrul de casă, în lei sau în valută, serveşte ca document centralizator de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor în numerar efectuate de casieria întreprinderii pe baza actelor justificative. Pa baza lui se stabileşte soldul de casă la finele fiecărei zile.

Factura fiscală serveşte ca document pe baza căruia se întocmesc instrumentele de plată a produselor şi mărfurilor livrate, lucrările executate sau a serviciilor prestate. Se poate folosi şi ca document de însoţire pe timpul transportului şi de recepţie-încasare în gestiune a primitorului.

■ **Operaţiile de încasări/plăţi fără numerar** constau în lichidarea drepturilor băneşti prin utilizarea unor instrumente şi mijloace de plată, fără mişcare efectivă a sumelor băneşti. Din categoria acestor instrumente de plată adoptate de sistemul de plăţi din România fac parte: **cecul**, **cambia**, **biletul la ordin** şi **ordinul de plată**.

---

* *Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor de formulare comune privind activitatea financiară şi contabilă şi a normelor metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora.*

Scanned with OKEN Scanner

Cecul este un instrument de plată utilizat de titularii de conturi bancare cu disponibil corespunzător în aceste conturi. Circuitul său se derulează între trei persoane, **trăgător-tras-beneficiar**. Instrumentul este creat de trăgător care, în baza disponibilului constituit în prealabil la o societate bancară, dă ordin acesteia, în calitatea sa de tras, să plătească la prezentare, o sumă determinată unei terţe persoane sau însuşi trăgătorului, aflat în poziţie de beneficiar.

Cecul prezentat este plătit numai la vedere (prezentare), termenele de prezentare fiind de 8 zile, dacă cecul este plătibil chiar în localitatea în care a fost emis şi 15 zile, în celelalte cazuri.

Cecul poate fi **la purtător**, cel prezentat mai sus, **cecul barat**, **cecul certificat** şi **cecul de călătorie**.

Cecul barat constă în înscrierea a două linii paralele orizontale sau oblice pe faţa cecului. Bararea indică obligaţia ca beneficiarul să recurgă la serviciile unei bănci pentru încasarea sumei înscrisă pe cec, încasarea în numerar direct de la banca trăgătorului nefiind posibilă.

Cecul certificat prin care banca (trasul) confirmă pe cec existenţa şi blocarea disponibilului necesar efectuării plăţii.

Cecul de călătorie prin care trăgătorul poate condiţiona plata acestuia de identitatea dintre semnătura persoanei care a primit cecul (posesorul) şi semnătura persoanei care încasează cecul la prezentare. O primă semnătură se pune în momentul primirii cecului şi a doua în momentul încasării, în prezenţa funcţionarului bancar sau în momentul efectuării unei plăţi, în prezenţa beneficiarului.

Cambia este simultan un *instrument de plată* şi un *titlu de credit* prin care trăgătorul, creator de titlu, plăteşte o datorie faţă de o anumită persoană (beneficiar) prin intermediul altei persoane (tras) care era datoare trăgătorului. Plata se face la ordinul trăgătorului sau al beneficiarului, după caz.

Biletul la ordin este un *instrument de plată* prin care emitentul îşi ia angajamentul de a plăti, la o anumită dată, o sumă determinată beneficiarului sau celui care este posesorul legitim al instrumentului. Ca *titlu de credit* este creat de emitent în calitatea de debitor care se obligă să plătească o sumă de bani la un anumit termen sau la prezentarea unui beneficiar aflat în calitatea de creditor.

Ordinul de plată este o dispoziţie necondiţionată, dată de către emitentul acesteia unei societăţi bancare receptoare de a pune la dispoziţia unui beneficiar o anumită sumă de bani la o anumită dată. Pentru a face plata trebuie să existe lichidităţi suficiente în contul de la bancă.

Discutat în raport cu timpul trecut, ordinul de plată este asemănător cu dispoziţia de plată folosită până în prezent, cu caracteristici adaptate condiţiilor economice, financiare şi legislative actuale.

Cecul simplu înlocuieşte „cecul de numerar", fiind utilizat pentru ridicarea de numerar din conturile de la bănci.

După cum se observă, o categorie distinctă a documentelor folosite pentru decontarea operaţiilor privind vânzările-cumpărările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii o reprezintă efectele de comerţ.

Efectul de comerţ este un titlu de credit prin care se constată obligaţia unui debitor de a da sau de a presta ceva unui creditor, la o dată numită scadenţă.

Scanned with OKEN Scanner

Cele mai cunoscute efecte de comerţ sunt: cecul, cambia, biletul la ordin, trata, mandatul, warantul.

Efectele comerciale se înregistrează în contabilitate ca efecte de plată sau efecte de primit şi au următoarea semnificaţie:

- **efectele de plată** reprezintă obligaţii de plată şi sunt elemente componente ale pasivului patrimonial;
- **efectele de primit** reprezintă drepturi de creanţă şi sunt elemente componente ale activului patrimonial.

Evidenţa operativă a elementelor de trezorerie se face mai puţin simţită în cazul mijloacelor de trezorerie. Cea mai reprezentativă evidenţă o constituie **„Registrul de casă"** în care se reflectă existentul şi mişcarea numerarului din casierie. Se întocmeşte zilnic de către casier, cu ajutorul lui determinându-se totalul încasărilor, totalul plăţilor precum şi soldul de casă. Registrul se întocmeşte **separat** pentru moneda naţională (lei) şi respectiv pentru fiecare monedă străină, în acest ultim caz fiind evidenţiate prin coloane distincte devizele şi leii.

Evidenţa casieriei şi documentele justificative de încasări şi plăţi sunt folosite ca suporţi ai organizării contabilităţii operaţiilor de casă, respectiv pentru înregistrarea în fişele de cont, jurnale sau situaţii ale **contului „Casa"**.

Concepţia de organizare are în vedere transcrierea, în urma grupării pe conturi a operaţiilor, din Registrul de casă în formularele de evidenţă ale **contului „Casa"**.

Recent, a fost promulgată Legea de aprobare a Ordonanţei nr. 26/1997 privind modificarea Ordonanţei nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare.

Potrivit acestor reglementări, operaţiunile de încasări şi plăţi între persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plată fără numerar, cu excepţia persoanelor juridice care pot efectua plăţi în numerar în următoarele cazuri:

a) plata salariilor şi a altor drepturi de personal;

b) alte operaţiuni de plăţi ale persoanelor juridice cu persoane juridice;

c) plăţi către persoane juridice, în limita unui **plafon zilnic de maximum 30.000.000 lei.**

Fac excepţie de la limita plafonului zilnic prevăzut: depunerile în conturile persoanelor juridice, deschise la societăţile comerciale bancare, care pot fi făcute şi de alte persoane juridice neplafonat; cheltuielile de deplasare în interesul serviciului, cheltuielile de protocol ocazionate de organizarea unor conferinţe, simpozioane etc.

Potrivit legii, **sumele în numerar aflate în casieriile proprii** ale persoanelor juridice **nu pot depăşi la sfârşitul fiecărei zile plafonul de 20.000.000 lei.** Se admite depăşirea acestui plafon numai cu sumele aferente plăţii salariilor şi a altor drepturi de personal, precum şi a altor operaţiuni cu persoane fizice, pentru o perioadă de trei zile lucrătoare de la data prevăzută pentru plata acestora.

Pentru organizarea *contabilităţii mijloacelor şi operaţiilor băneşti prin conturile de la bancă* prezintă importanţă circuitul şi conţinutul *extraselor de cont* ale băncii, împreună cu documentele justificative ale operaţiilor din aceste conturi.

Organizarea mai raţională a lucrărilor se poate face şi prin gruparea operaţiilor pe conturi corespondente direct pe extrasul de cont, fără întocmirea altor situaţii intermediare şi înscrierea lor, apoi, în formularele conturilor care ţin evidenţa mijloacelor băneşti de la bancă, fie manual, fie cu mijloace tehnice de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile curente la bănci se dezvoltă analitic, pe fiecare bancă în parte.

Operaţiile privind disponibilităţile în devize se înregistrează în contabilitate la *cursul zilei* sau la un *curs fix.*

La sfârşitul perioadei, *disponibilităţile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată*, iar diferenţele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Pentru operaţiile de transferuri de disponibilităţi între conturile de la bănci, precum şi între conturile de la bănci şi casieria întreprinderii, evidenţa se organizează distinct în contabilitate prin *conturi de viramente interne.*

Organizarea **contabilităţii titlurilor de plasament** trebuie să asigure delimitarea şi gestiunea distinctă a titlurilor de valoare de natura acţiunilor de cele de natura obligaţiilor sau de altă natură.

Pentru fiecare dintre aceste categorii de titluri este necesar să fie organizată contabilitatea sintetică şi analitică pentru acţiunile proprii şi separat pentru acţiunile cumpărate (achiziţionate), respectiv obligaţiuni proprii şi obligaţiuni achiziţionate.

La *intrarea* în patrimoniu a titlurilor de plasament, cheltuielile accesorii de cumpărare de natura comisioanelor şi altor cheltuieli similare se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare (ct. 627) şi nu se cuprind în costul de achiziţie.

Organizarea contabilităţii creditelor are elemente relativ comune cu cele ale organizării contabilităţii mijloacelor băneşti gestionate prin conturile de la bancă. Unele conturi de la bancă pentru credite pe termen scurt, credite pentru export, credite pentru nevoi temporare îndeplinesc funcţia unor conturi curente de încasări şi plăţi pentru activităţile respective.

Suportul de date pentru organizarea contabilităţii creditelor este *extrasul contului de credite* eliberat de bancă şi preluat de întreprindere împreună cu documentele justificative ale operaţiilor. Pe extrasul de cont, contabilitatea întreprinderii face gruparea operaţiilor pe conturi corespondente debitoare sau creditoare şi este utilizat pentru completarea jurnalelor sau fişelor de cont sintetic ale creditelor bancare cu dezvoltarea în analitic a acestor conturi, care au în structura lor credite pentru mai multe destinaţii.

Contabilitatea analitică se organizează mai ales pentru locurile unde se află elemente de trezorerie şi în puţine cazuri pe feluri de valori de trezorerie.

Contabilitatea sintetică a trezoreriei se organizează cu ajutorul conturilor din **clasa 5 „Conturi de trezorerie"**, din care fac parte mai multe grupe de conturi, a căror nominalizare şi ierarhizare a avut în vedere natura elemenetelor de trezorerie şi care se regăsesc în Planul general de conturi sub următoarea structură:

CLASA 5
CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
508 Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate

Scanned with OKEN Scanner

5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI CURENTE LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193 Credite externe neguvernamentale
5194 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în devize
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

Scanned with OKEN Scanner

6.3. CONTABILITATEA TITLURILOR DE PLASAMENT

6.3.1. Caracteristicile, structura şi funcţiile titlurilor de plasament

În situaţia în care unitatea patrimonială dispune temporar de mijloace băneşti, ele pot fi antrenate în afaceri financiare pentru a fructifica potenţialul lor în vederea realizării unui câştig. Aceste operaţii sunt cunoscute sub denumirea de **plasamente de trezorerie**, în operaţii de cumpărare şi revânzare de acţiuni şi obligaţiuni, titluri de valoare care în acest caz sunt numite **titluri de plasament**.

Titlurile de plasament sunt titluri achiziţionate de întreprindere în vederea realizării unui câştig pe termen scurt.

Ele se deosebesc de titlurile imobilizate, deoarece acestea din urmă reprezintă titluri achiziţionate cu intenţia de a le conserva în mod durabil, pe când titlurile de plasament sunt achiziţionate pe termen scurt, fiind o componentă a activului circulant.

În structura titlurilor de plasament sunt incluse: acţiuni (cotate sau necotate); obligaţiuni (cotate sau necotate); acţiuni şi obligaţiuni emise şi răscumpărate de societate; alte titluri de plasament şi creanţe asimilate (cum sunt bonurile de tezaur pe termen scurt, certificate de depozit etc.)

Prin structurile contabile se face distincţie între plasamentele care conferă un drept de proprietate (acţiunile) şi cele care conferă, pur şi simplu, un drept de creanţă (de ex. obligaţiunile).

Prin urmare titlurile de plasament sunt elemente ale unei categorii mai largi de active şi anume ale valorilor mobiliare.

Valorile mobiliare sunt titluri emise de societăţile pe acţiuni, care prezintă următoarele caracteristici:

- sunt titluri negociabile, constitutive de drepturi, liber transmisibile, pentru că la vânzarea lor nu este nevoie să se întocmească un act scris;
- sunt titluri interschimbabile, întrucât un titlu poate fi schimbat cu altul de aceeaşi categorie, de la aceeaşi emisiune; ele conferă deţinătorilor aceleaşi drepturi şi au o valoare identică;
- în sfârşit, titlurile sunt cotate la bursă sau susceptibile de a fi cotate.

Pot constitui titluri de plasament considerate valori mobiliare: acţiunile, obligaţiunile, bonurile de subscriere autonomă, certificate de investitor şi titluri participative, precum şi drepturile de tragere, întrucât şi aceste titluri sunt negociabile sau susceptibile de a fi.

În schimb, nu constituie valori mobiliare: părţile sociale, titlurile de creanţă negociabile, bonurile de casă.

Principalele valori mobiliare sunt **acţiunile *şi* obligaţiunile**.

Acţiunile sunt titluri de valoare emise de către societăţile pe acţiuni care atestă dreptul de proprietate al deţinătorului asupra unei părţi din capital şi de a primi dividende.

În funcţie de forma de prezentare, acţiunile pot fi nominale şi la purtător, iar în funcţie de mărimea dividendului – acţiuni ordinare şi privilegiate. Felul acţiunilor este determinat prin contractul de societate şi statut, în caz contrar ele vor fi la purtător.

Scanned with OKEN Scanner

Acţiunile nu pot fi emise pentru o sumă mai mică decât valoarea lor nominală care, conform Legii societăţilor comerciale nr. 31/1990, republicată, nu poate fi mai mică de 1.000 lei.

Obligaţiunile sunt „hârtii" de valoare care conferă posesorului calitatea de creditor al societăţii ce le-a emis şi dreptul de a primi, pentru suma împrumutată, un venit sub formă de dobândă.

La fel ca şi acţiunile, obligaţiunile pot fi nominale sau la purtător. Conform Legii nr. 31/1990, republicată, privind societăţile comerciale, valoarea nominală a unei obligaiţiuni nu poate fi mai mică de 25.000 lei.

Dacă titlurile de plasament sunt achiziţionate de persoane fizice sau juridice cu scopul de a obţine venituri, operaţia în cauză se numeşte **cumpărare**.

Redobândirea titlurilor de plasament de către emiţătorii lor pentru a fi anulate sau revândute poartă denumirea de **răscumpărare**.

În gestiunea unei unităţi patrimoniale, acţiunile şi obligaţiunile pot fi:

- **acţiuni şi obligaţiuni proprii**, cele care provin din emisiunile unităţii patrimoniale;
- **acţiuni şi obligaţiuni cumpărate** de la alte societăţi, acelea care sunt emise de alte societăţi şi achiziţionate de o altă sau alte întreprinderi;
- **acţiuni şi obligaţiuni proprii emise** pentru a completa capitalul social, respectiv pentru a obţine împrumuturi din emisiune de obligaţiuni, ca împrumuturi obligatare, publice, pe termen lung şi extinderea pe această cale a capitalului permanent.

Acţiunile şi obligaţiunile proprii vândute pot fi răscumpărate la cererea unor acţionari sau din proprie iniţiativă, în vederea revânzării pentru a folosi disponibilităţile băneşti temporare în scopul obţinerii de venituri din jocul la bursă a cursului acţiunilor sau obligaţiunilor.

Pe de altă parte, aşa cum s-a văzut, întreprinderea poate să-şi plaseze capitalul în valori mobiliare (titluri), acţiuni, obligaţiuni emise de alte societăţi.

În acest caz:

a) – plasamentul capitalului poate să fie pe termen lung şi atunci are caracter de imobilizare financiară, titlurile achiziţionate devenind astfel:
- Titluri de participare (**cont 261**);
- Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu (**cont 262**);
- Alte titluri imobilizate (**cont 263**).

b) – plasamentul are în vedere folosirea disponibilităţilor băneşti temporare în operaţiuni speculative la bursa de valori prin cumpărarea şi revânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, în vederea obţinerii unor venituri suplimentare din diferenţele de curs ale acestora.

Din prezentarea acestor modalităţi de gestionare a funcţiilor valorilor mobiliare, se desprinde că atât în cazul răscumpărării acţiunilor şi obligaţiunilor proprii în vederea renegocierii lor, cât şi în cazul achiziţionării unor acţiuni şi obligaţiuni emise de alte societăţi, în scopul unor operaţiuni speculative, pe termen scurt, pentru utilizarea disponibilităţilor temporare de trezorerie şi obţinerea unor venituri, aceste valori mobiliare (titluri) devin efectiv mijloace de trezorerie, formând categoria **titlurilor de plasament**.

Scanned with OKEN Scanner

Deci, titlurile de plasament reprezintă acţiunile proprii răscumpărate, acţiuni ale altor societăţi cumpărate de întreprindere, obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiuni ale altor societăţi achiziţionate de întreprindere şi alte titluri de plasament cumpărate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

Contabilitatea titlurilor de plasament se organizează cu ajutorul conturilor din grupa 50 „*Titluri de plasament*".

Contul 502 „Acţiuni proprii"
Contul 503 „Acţiuni"
Contul 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"
Contul 506 „Obligaţiuni"
Contul 508 „Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate"
Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"
Contul 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"

6.3.2. Evaluarea titlurilor de plasament

La *intrarea* în patrimoniu prin cumpărare a titlurilor de plasament, acestea sunt evaluate la *preţul de cumpărare*, care poate fi:

- preţul cu care au fost procurate;
- preţul din contractul de cumpărare;
- valoarea de aport la fuzionare.

Se menţionează faptul că în valoarea de intrare a titlurilor de plasament nu se cuprind cheltuielile de achiziţionare, acestea urmând a fi înregistrate direct la cheltuieli (contul 627).

Evaluarea la ieşirea din patrimoniu a titlurilor de plasament se face la *preţul lor de intrare*. Preţul fracţiunilor de titluri cedate este estimat la preţul mediu de cumpăre ponderat, sau după metoda F.I.F.O. (primul titlu ieşit este primul titlu intrat).

La *inventariere*, titlurile de plasament sunt evaluate la *valoarea actuală*, ca *valoare estimată*, care se apreciază în funcţie de piaţă şi de utilitatea lor pentru întreprindere. În general, pentru titlurile de plasament, valoarea de utilitate este valoarea probabilă de negociat, care se poate stabili:

- la nivelul cursului mediu al ultimei luni pentru titlurile cotate*
- la valoarea probabilă de negociere pentru titlurile necotate, determinată pe baza preţului stipulat în tranzacţiile recente, a valorii matematice, a randamentului, a mărimii profiturilor etc.

Evaluarea la bilanţ a titlurilor de plasament se face alegând între *valoarea de intrare* şi *valoarea de inventar*, valoarea cea mai mică, respectiv:

- dacă valoarea de intrare < decât valoarea de inventar, se ia ca bază de evaluare valoarea de intrare;
- dacă valoarea de intrare > decât valoarea de inventar, se ia ca bază de evaluare valoarea de inventar.

* Constituie titluri cotate cele înscrise la cotele oficiale la bursele de valori, în ţară sau străinătate, sau care figurează la cota secundară pe piaţă la bursa de valori.

Scanned with OKEN Scanner

Plusurile şi minusurile de valoare se stabilesc pe categorii de titluri, respectiv pe titluri de aceeaşi natură, care conferă aceleaşi drepturi.

O problemă deosebită este aceea a manierei în care se poate efectua compensarea minusurilor de valoare la unele categorii de titluri cu plusurile de valoare de la alte categorii de titluri. În această materie, legislaţia şi practica ţărilor care operează cu aceste titluri statuează, de pildă, neadmiterea compensării între titlurile cotate şi cele necotate, precum şi între minusurile şi plusurile de valoare ale titlurilor necotate.

6.3.3. Contabilitatea titlurilor de plasament în acţiuni

Contul 502 „Acţiuni proprii" ţine evidenţa acţiunilor proprii răscumpărate de către unitatea patrimonială de la acţionari şi mişcarea acestora. Este un *cont de activ.*

Se debitează cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate de la acţionari în corespondenţă cu creditul conturilor de disponibilităţi băneşti (**5121, 5124, 5311**) când plata se face imediat sau al **contului 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament"** dacă plata se face ulterior. Dacă valoarea de răscumpărare este mai mică decât valoarea nominală a titlurilor răscumpărate, diferenţa constituie venit şi se înregistrează în creditul **contului 764 „Venituri din titluri de plasament cedate".**

Se creditează cu valoarea acţiunilor proprii revândute, prin debitul conturilor de disponibilităţi (**5121, 5124, 5311**) pentru preţul încasat, iar dacă acesta este mai mic decât valoarea nominală, diferenţa se înregistrează în debitul **contului 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**; se mai creditează cu valoarea acţiunilor proprii răscumparate anulate, prin debitul **contului 1012 „Capital subscris vărsat".**

***Soldul debitor* reprezintă valoarea acţiunilor proprii răscumpărate existente.**

Din funcţia contului rezultă că diferenţele dintre costul acţiunilor proprii răscumpărate şi valoarea acţiunilor revândute afectează alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Operaţiile privitoare la **contul 502 „Acţiuni proprii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **502 „Acţiuni proprii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Costul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate ce urmează a se achita ulterior	**509**	– Valoarea acţiunilor proprii răscumpărate şi apoi anulate, pentru diminuarea capitalului social	**1012**
– Costul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate, achitate la data achiziţiei prin bancă	**5121**	– Valoarea acţiunilor proprii vândute terţilor cu încasare prin bancă	**5121**
– Costul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate, achitate la data achiziţiei prin casierie	**5311**	– Valoarea acţiunilor proprii vândute terţilor cu încasare în numerar	**5311**
		– Diferenţa nefavorabilă între preţul de achiziţie şi preţul de cesiune	**664**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 1: 26

① Se răscumpără de la acţionari 500 de acţiuni la preţul de 10.000 lei/buc. = 5.000.000 lei, eliberate, plătindu-se din casierie:

502 „Acţiuni proprii"	=	**5311** „Casa în lei"	**5.000.000**

② Se revând 100 acţiuni, preţul de vânzare fiind de 12.000 lei, încasarea efectuându-se prin bancă;

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	**1.200.000**
		502 „Acţiuni proprii"	1.000.000
		764 „Venituri din titluri de plasamente cedate"	200.000

③ Se revând 100 acţiuni la preţul de vânzare de 9.000 lei, încasarea efectuându-se prin caserie:

%	=	**502** „Acţiuni proprii"	**1.000.000**
5311 „Casa în lei"			900.000
664 „Cheltuieli din titluri de plasament cedate"			100.000

④ Se anulează 50 acţiuni răscumpărate de la acţionari (50x10.000 preţ cumpărare)

1012 „Capital subscris vărsat"	=	**502** „Acţiuni proprii"	**500.000**

Exemplul 2:

Se răscumpără de la acţionari la preţul de 20.000 lei/acţiune, 400 acţiuni proprii cu o valoare nominală de 18.000 lei/acţiune, achitând jumătate din sumă prin contul curent şi restul la o dată ulterioară. Din aceste acţiuni, 200 sunt revândute salariaţilor cu plata în numerar, la un preţ de 19.000 lei/acţiune, 100 acţiuni se vând terţilor la un preţ de vânzare de 21.000 lei/acţiune şi la 100 de acţiuni li se anulează valoarea în urma hotărârii Adunării Generale.

① Răscumpărarea acţiunilor proprii:

400 acţiuni x 20.000 lei/buc. = 8.000.000 lei

- plata parţială, prin contul curent, a 1/2 din nr. de acţiuni:

502 „Acţiuni proprii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**4.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

● plata ulterioară, pentru restul de 1/2 din nr. de acţiuni:

502 „Acţiuni proprii“	=	**509** „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	**4.000.000**

② Achitarea titlurilor de plasament răscumpărate (diferenţa rămasă de plată):

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**4.000.000**

③ Distribuirea (revânzarea) acţunilor proprii răscumpărate:

a) către salariaţii proprii cu numerar la un preţ inferior celui plătit la răscumpărare:

- ❖ preţ plătit ..... 20.000 lei
- ❖ preţ încasat la revânzare ..... 19.000 lei

200 acţiuni x 20.000 lei = 4.000.000 lei
200 acţiuni x 19.000 lei = 3.800.000 lei
diferenţa în minus = 200.000 lei

%	=	**502** „Acţiuni proprii“	**4.000.000**
5311 „Casa în lei“			3.800.000
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			200.000

b) către terţi cu încasare numerar la un preţ superior celui plătit la răscumpărare:

100 acţiuni x 21.000 lei = 2.100.000 lei
100 acţiuni x 20.000 lei = 2.000.000 lei
diferenţa în plus = 100.000 lei

5311 „Casa în lei“	=	%	**2.100.000**
		502 „Acţiuni proprii“	2.000.000
		764 „Venituri din titluri de plasament“	100.000

④ Anularea a 100 acţiuni proprii ca urmare a hotărârii Adunării Generale:
100 acţiuni x 20.000 lei = 2.000.000 lei

%	=	**502** „Acţiuni proprii“	**2.000.000**
1012 „Capital subscris vărsat“			1.800.000
1068 „Alte rezerve“			200.000

Scanned with OKEN Scanner

Contul 503 „Acţiuni" ţine evidenţa acţiunilor cotate şi necotate la bursă cumpărate de către unitatea patrimonială, fie în vederea obţinerii de dividende, fie pentru revânzare, precum şi mişcarea acestora. Este un *cont de activ.*

Se debitează cu costul acţiunilor cumpărate, prin creditul conturilor ce arată modalitatea de plată şi anume: **509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament", 531 „Casa", 512 „Conturi curente la bănci".**

Se creditează cu valoarea acţiunilor revândute, fie că sunt cotate, fie că sunt necotate, prin debitul conturilor de disponibilităţi băneşti, înregistrându-se concomitent venitul sau cheltuiala realizată ca diferenţă între preţul de vânzare şi preţul de achiziţie a lor. Veniturile obţinute se înregistrează în creditul **contului 764 „Venituri din titluri de plasament cedate"**, iar cheltuielile în debitul **contului 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**.

***Soldul debitor* reprezintă valoarea acţiunilor cumpărate de la alte societăţi, existente în portofoliul întreprinderii.**

Operaţiile privitoare la contul **503 „Acţiuni"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **503 „Acţiuni"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate ce urmează a fi achitate ulterior	**509**	– Valoarea acţiunilor vândute cu încasare prin bancă	**5121**
– Valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate, achitate prin bancă la data cumpărării lor	**5121**	– Valoarea acţiunilor vândute cu încasare prin casierie	**5311**
– Valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate, achitate prin casierie la data cumpărării lor	**5311**	– Diferenţa nefavorabilă între preţul de achiziţie şi preţul de cesiune	**664**

Exemplul 3:

① Se achiziţionează 1.000 acţiuni a 10.000 lei de la societatea comercială „CONTAB S.A." care urmează a fi eliberate, plata efectuându-se ulterior. Acţiunile sunt cotate la bursă:

503 „Acţiuni" = **509** „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament" **10.000.000**

② Cheltuielile pentru achiziţionarea acestor acţiuni, prin intermediul băncii, sunt de 10.000 lei:

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **10.000**

③ Se plăteşte valoarea acţiunilor în vederea eliberării integrale a titlurilor de societatea emitentă:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**10.000.000**

④ Se negociază la bursă 500 de acţiuni la un curs de 11.000 lei.

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	**%**	**5.500.000**
		503 „Acţiuni“	5.000.000
		764 „Venituri din titluri de plasament cedate“	500.000

⑤ Peste două luni se vând 200 acţiuni la un curs de 9.000 lei, încasarea efectuându-se prin casierie.

%	=	**503** „Acţiuni“	**2.000.000**
5311 „Casa în lei“			1.800.000
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“			200.000

Soldul debitor al contului **503 „Acţiuni“** arată valoarea acţiunilor în stoc la preţ de cumpărare, reprezentând 3.000.000 lei (300 acţiuni x 10.000).

Exemplul 5:

① Achiziţionarea de acţiuni ale altor societăţi comerciale cu plata:

a) în numerar (250 acţiuni x 8.000 lei)

503 „Acţiuni“	=	**5311** „Casa în lei“	**2.000.000**

b) din contul curent (500 acţiuni x 10.000 lei)

503 „Acţiuni“	=	**5121** „Disponibil la bancă în lei“	**5.000.000**

c) cu plata ulterioară

503 „Acţiuni“	=	**509** „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	**5.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

② Revânzarea acţiunilor la un preţ mai mic decât la cumpărare:

preţ cumpărare 250 acţiuni x 8.000 lei = 2.000.000 lei
preţ vânzare 250 acţiuni x 7.600 lei = 1.900.000 lei

%	=	**503** „Acţiuni"	**2.000.000**
5311 „Casa în lei"			1.900.000
664 „Cheltuieli cu titluri de plasament cedate"			100.000

③ Revânzarea acţiunilor cumpărate la un preţ mai mare decât cel de achiziţie:

preţ cumpărare 500 acţiuni x 10.000 lei = 5.000.000 lei
preţ vânzare 500 acţiuni x 11.000 lei = 5.500.000 lei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	**5.500.000**
		503 „Acţiuni	5.000.000
		764 „Venituri din titluri de plasament"	500.000

④ Plata acţiunilor prin contul curent:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**1.500.000**

6.3.4. Contabilitatea titlurilor de plasament în obligaţiuni

Plasarea disponibilităţilor băneşti pe termen scurt poate fi făcută şi în **obligaţiuni**.

Obligaţiunile sunt titluri de credit emise de către o unitate patrimonială în vederea obţinerii de împrumuturi publice de la o masă de creditori sau pentru realizarea unei plus-valori cu ocazia revânzării obligaţiunilor. Acestea sunt aducătoare de venituri fixe sub forma unor **dobânzi** anuale.

Între acţiuni şi obligaţiuni există deosebiri, şi anume:

- deţinătorul de obligaţiuni nu este copropietar, ci numai creditor al unităţii emitente, ca urmare deţinătorul de obligaţiuni nu participă la gestionarea unităţii, ci are doar dreptul să încaseze o dobândă fixă indiferent de rezultatele acesteia;
- deţinătorul de obligaţiuni dispune de un drept de creanţă pe termen lung asupra societăţii emitente, fără să aibă dreptul de proprietate asupra acesteia.

Obligaţiunile pot fi emise la purtător sau pot fi nominative.

Întreprinderea care emite obligaţiuni, pentru a obţine pe această cale credite, trebuie să asigure realizarea a cel puţin două condiţii, şi anume:

Scanned with OKEN Scanner

- rambursarea valorii nominale sau peste nominal a obligaţiunilor;
- o dobândă fixă, indiferent de rezultatele financiare.

În vederea corecţiei obligaţiunilor, ca urmare a fluctuaţiei monetare, se procedează la indexarea obligaţiunilor.

Indexarea constă atât în stabilirea nivelului dobânzii, cât şi a sumei de rambursat la scadenţă, în funcţie de evoluţia preţurilor.

Valoarea obligaţiunilor subscrise trebuie vărsată integral, iar obligaţiunile trebuie înscrise în „Registrul obligaţiunilor" societăţii, care trebuie să cuprindă informaţii privind: totalul obligaţiunilor emise şi a celor rambursabile, identificarea persoanelor ce deţin obligaţiuni în cazul celor nominative etc.

Pentru a atrage pe deţinătorii de disponibilităţi băneşti în a subscrie şi cumpăra obligaţiuni, pot fi instituite, pe lângă dobândă, şi alte avantaje cum sunt: emisiunea de obligaţiuni la o valoare subpari, ceea ce înseamnă că la cumpărare titularul să plătească o valoare mai mică decât valoarea nominală, iar la rambursare să primească valoarea nominală, diferenţa fiind considerată o primă de rambursare, se poate aplica avantajul rambursării obligaţiunilor la valoarea suprapari.

Contabilitatea obligaţiunilor emise în vederea obţinerii de împrumuturi publice, a obligaţiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei, se ţine cu ajutorul **conturilor 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"** şi **506 „Obligaţiuni"**.

Contul 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate" evidenţiază obligaţiunile emise de unitatea patrimonială în vederea obţinerii de împrumuturi publice şi răscumpărate de la obligatari (creditori) precum şi mişcarea acestora.

Sub aspectul conţinutului economic este cont de *mijloace băneşti,* deci *cont de activ.*

Se debitează cu costul obligaţiunilor emise şi răscumpărate prin creditul **conturilor de disponibilităţi băneşti: 512 „Conturi curente la bănci"** şi **531 „Casa"**; cu sumele din diferenţele favorabile între preţul de rambursare a împrumuturilor din obligaţiuni şi valoarea de răscumpărare a obligaţiunilor, care măresc veniturile financiare, prin creditul **contului 764 „Venituri din titluri de plasament cedate"**; cu valoarea datorată pentru titlurile de plasament dobândite, prin creditul **contului 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"**.

Se creditează cu valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, anulate, diminuându-se astfel împrumutul public primit, prin debitul **contului 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"**; cu diferenţele nefavorabile dintre preţul de răscumpărare şi preţul de rambursare a împrumutului primit prin emisiunea de obligaţiuni, diferenţe ce măresc cheltuielile financiare, prin debitul **contului 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**.

Soldul debitor **reflectă valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate existente în patrimoniu.**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate ce se vor achita ulterior	**509**	– Valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, anulate	**161**
– Valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate cu plata imediată prin bancă	**5121**		
– Valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate cu plata imediată în numerar	**5311**		

Exemplul 4:

I. *Emisiunea de obligaţiuni şi plasarea la valoarea nominală,* cu dobândă de 10% pe an.

① Se subscriu 1.000 obligaţiuni la valoarea nominală de 50.000 lei.

x

461 „Debitori diverşi" = **161** „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni" **50.000.000**

x

② Se încasează de la debitori valoarea obligaţiunilor subscrise 10.000.000 lei prin casă şi 40.000.000 lei prin bancă:

x

% = **461** „Debitori diverşi" **50.000.000**

5121 „Conturi la bănci în lei" 40.000.000

5311 „Casa în lei" 10.000.000

x

③ Se calculează la finele anului dobânda datorată de 10% care se include în cheltuielile financiare:

$$D = (\text{Nr. obligaţiuni} \times \text{Valoarea nominală}) \times \frac{(D\%)}{100}$$

$$D = (1.000 \times 50.000) \times 10/100 = 5.000.000 \text{ lei/an}$$

x

666 „Cheltuieli privind dobânzile" = **1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni" **5.000.000**

x

Scanned with OKEN Scanner

④ Se răscumpără la termen, obligaţiunile urmând a se efectua plata ulterior:

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“	=	**509** „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	**50.000.000**

⑤ Se achită valoarea obligaţiunilor răscumpărate:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**50.000.000**

⑥ Se anulează obligaţiunile răscumpărate, micşorându-se concomitent şi împrumutul:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni“	=	**505** „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“	**50.000.000**

⑦ Se plăteşte dobânda datorată:

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni“	=	%	**5.000.000**
		5121 „Conturi la bănci în lei“	4.000.000
		5311 „Casa în lei“	1.000.000

II. *Emiterea de obligaţiuni cu primă de emisiune*

La data de 1.I.199N se emit 1.000 obligaţiuni în următoarele condiţii:

– valoarea nominală	50.000 lei
– valoarea de emisie (vânzare)	47.000 lei
– valoarea de rambursare	51.000 lei
– dobânda anuală	10 %
– durata	5 ani
– rambursare	2.000 obligaţiuni/an.

① Emisiunea de obligaţiuni şi obţinerea împrumutului la valoarea de rambursare:

%	=	**161** „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni“	**51.000.000**
461 „Debitori diverşi“			47.000.000
169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor“			4.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Prima de rambursare reprezintă diferenţa între valoarea de rambursare (1.000 x 51.000 = 51.000.000) şi valoarea de vânzare (1.000 obligaţiuni x 47.000 = 47.000.000).

② Încasarea de la debitori a obligaţiunilor subscrise:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	**461** „Debitori diverşi"	**47.000.000**

③ Calculul şi înregistrarea pe cheltuieli a dobânzii datorate pe anul 199N (31 dec.):

D = (1.000 obligaţiuni x 50.000 lei) x 10/100 = 5.000.000 lei

666 „Cheluieli privind dobânzile"	=	**1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"	**5.000.000**

④ Plata dobânzii datorate subscriptorilor de obligaţiuni:

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni"	=	**5311** „Casa în lei"	**5.000.000**

⑤ La finele anului se calculează şi se înregistrează pe cheltuieli financiare privind amortizarea şi provizioanele, amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor aferente anului 199N (4.000.000 lei : 5 ani = 800.000 lei/an).

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"	=	**169** „Prime privind rambursarea obligaţiunilor"	**800.000**

⑥ După primul an se rambursează (răscumpără) 200 de obligaţiuni cu valoarea de 51.000 lei

505 „Obligaţiunile emise şi răscumpărate"	=	**5121** "Conturi la bănci în lei"	**10.200.000**

Scanned with OKEN Scanner

Concomitent se anulează împrumutul şi obligaţiunile răscumpărate:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni“	=	**505** „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“	**10.200.000**

În anii următori se procedează în mod identic.

III. *Emisiunea de obligaţiuni cu loterie*

① Se emit 1.000 de obligaţiuni în vederea obţinerii unui împrumut la valoarea nominală de 50.000 lei:

461 „Debitori diverşi“	=	**161** „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni“	**50.000.000**

② Se încasează obligaţiunile subscrise:

%	=	**461** „Debitori diverşi“	**50.000.000**
5121 „Conturi la bănci în lei“			40.000.000
5311 „Casa în lei“			10.000.000

③ În urma tragerii la loterie se plăteşte un câştig de 5.000.000 lei, care se trece pe cheltuieli financiare:

668 „Alte cheltuieli financiare“	=	**5311** „Casa în lei“	**5.000.000**

④ Se răscumpără 200 de obligaţiuni la valoarea nominală:

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**10.000.000**

⑤ Se anulează împrumutul cu valoarea obligaţiunilor răscumpărate:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni“	=	**505** „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“	**10.000.000**

⑥ Se înregistrează diminuarea profitului cu câştigul la loterie acordat în sumă de 5.000.000 lei“

121 „Profit şi pierderi“	=	**668** „Alte cheltuieli financiare“	**5.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 5

O societatea comercială răscumpără obligaţiuni emise în sumă de 10.500.000 lei, din care achită în numerar 1.000.000 lei, prin virament 1.500.000 lei, iar pentru 8.000.000 lei se angajează să facă plata prin virament în termen de 40 de zile. Ulterior obligaţiunile emise şi răscumpărate la scadenţă, în sumă de 10.000.000 lei se anulează.

① răscumpărarea acţiunilor:

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate“	=	%	**10.500.000**
		5311 „Casa în lei“	1.000.000
		5121 „Disponibil în lei“	1.500.000
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	8.000.000

② se achită la termenul stabilit obligaţiunile răscumpărate:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“	=	**5121** „Disponibil la bănci în lei“	**8.000.000**

③ anularea obligaţiunilor emise şi răscumpărate la scadenţă prin diminuarea împrumutului din emisiuni de obligaţiuni:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni“	=	**505** „Obligaiţuni emise şi răscumpărate“	**10.000.000**

6.3.4. Contabilitatea titlurilor de plasament în obligaţiuni

Contabilitatea obligaţiunilor cumpărate de unitatea patrimonială din emisiunea altor societăţi în vederea utilizării disponibilităţilor temporare de trezorerie, pentru a obţine venituri sub formă de dobândă sau a unei plusvalori cu ocazia revânzării obligaţiunilor se ţine cu ajutorul **contului 506 „Obligaţiuni“**.

Contul 506 „Obligaţiuni“, sub aspectul conţinutului, este cont de *trezorerie, cont de activ.*

În debitul lui se înregistrează costul obligaţiunilor cumpărate, creditându-se conturile de disponibilităţi băneşti sau **contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament“**, iar *în credit* – valoarea obligaţiunilor rambursate de emitent sau revândute, prin debitul conturilor de disponibilităţi băneşti; diferenţele nefavorabile dintre preţul de cumpărare şi preţul primit din vânzare sau rambursare care măreşte cheltuielile financiare prin debitul **contului 664** „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate“.

***Soldul debitor* reprezintă valoarea obligaţiunilor existente.**

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 506 „Obligaţiuni"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **506 „Obligaţiuni"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a obligaţiunilor cumpărate cu plata ulterioară	**509**	– Valoarea obligaţiunilor vândute cu încasare imediată prin bancă	**5121**
– Valoarea la cost de achiziţie a obligaţiunilor cumpărate cu plata imediata prin bancă	**5121**	– Valoarea obligaţiunilor vândute cu încasare imediată prin casierie	**5311**
– Valoarea la cost de achiziţie a obligaţiunilor cumpărate cu plata imediată prin casierie	**5311**	– Diferenţele nefavorabile ale obligaţiunilor vândute, între preţul de vânzare şi cel de cumpărare	**664**

Exemplul 6:

① Se cumpără 150 obligaţiuni a 100.000 lei, din care 100 plătite din disponibilul la bancă, iar 50 urmează a se plăti ulterior:

506 „Obligaţiuni"	=	%	**15.000.000**
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	5.000.000
		5121 „Conturi la bănci în lei"	10.000.000

② Se plătesc din casierie obligaţiunile cumpărate în valoare de 5.000.000 lei:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament"	=	**5311** „Casa în lei"	**5.000.000**

③ Se revând 100 obligaţiuni, 50 la preţul de vânzare de 80.000 lei, încasându-se prin casierie, iar 50 la preţul de vânzare de 120.000 lei, încasarea efectuându-se prin bancă.

● vânzarea şi încasarea preţului obligaţiunilor prin casierie:

%	=	**506** „Obligaţiuni"	**5.000.000**
5311 „Casa în lei"			4.000.000
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

● vânzarea prin bancă:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	**6.000.000**
		506 „Obligaţiuni"	5.000.000
		764 „Venituri din titluri de plasament cedate"	1.000.000

Exemplul 7:

O societate comercială cumpără 300 obligaţiuni ale altor societăţi comerciale la un preţ de 6.000 lei bucata cu plata ulterioară prin contul curent. Jumătate din obligaţiuni le vinde cu un preţ superior celui de cumpărare, adică de 7.000 lei.

① Cumpărarea de obligaţiuni ale altor societăţi comerciale, cu plata ulterioară:

506 „Obligaţiuni"	=	**509** „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	**6.000.000**

② Plata obligaţiunilor cumpărate prin contul curent:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**1.800.000**

③ Vânzarea obligaţiunilor (1/2) la un preţ inferior celui plătit la cumpărare, cu numerar:

preţ cumpărare 150 acţiuni x 6.000 lei = 900.000 lei
preţ vânzare 150 acţiuni x 5.800 lei = 870.000 lei

%	=	**506** „Obligaţiuni"	**900.000**
5311 „Casa în lei"			870.000
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"			30.000

④ Vânzarea obligaţiunilor la un preţ superior celui de cumpărare (tot 1/2):

preţ cumpărare 150 acţiuni x 6.000 lei = 900.000 lei
preţ vânzare 150 acţiuni x 7.000 lei = 1.050.000 lei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%	**1.050.000**
		506 „Obligaţiuni"	900.000
		764 „Venituri din titluri de plasament"	150.000

6.3.5. Contabilitatea altor titluri de plasament şi creanţe asimilate

Evidenţa altor titluri de plasament şi creanţe asimilate achiziţionate în scopul obţinerii unui venit prin realizarea unei plusvalori la scadenţă sau revânzare, precum şi mişcarea acestora se ţine cu ajutorul **contului 508 „Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate"**. Din punct de vedere al conţinutului este cont de *trezorerie, cont de activ.*

În debitul contului se înregistrează costul titlurilor de plasament achiziţionate, plătite din contul de disponibilităţi băneşti sau care urmează a fi plătite. *În credit* se reflectă valoarea încasată în conturile de disponibilităţi băneşti ca urmare a revânzării sau rambursării lor şi diferenţele nefavorabile dintre preţul de cumpărare şi cel de vânzare sau rambursare, care măresc cheltuielile financiare ale unităţii.

***Soldul debitor* arată valoarca altor titluri de plasament şi creanţe asimilate existente.**

Operaţiile privitoare la **contul 5081 „Alte titluri de plasament"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5081 „Alte titluri de plasament"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a altor titluri de plasament cumpărate cu plata ulterioară	**509**	– Valoarea altor titluri de plasament cedate, cu încasare prin bancă	**5121**
– Valoarea la cost de achiziţie a altor titluri de plasament cumpărate cu plata imediată prin bancă	**5121**	– Valoarea altor titluri de plasamente cedate, cu încasare în numerar	**5311**
– Valoarea la cost de achiziţie a altor titluri de plasament cumpărate cu plata imediată în numerar	**5311**	– Diferenţe nefavorabile între preţul de cesiune şi cel de achiziţie al altor titluri cedate	**664**

În categoria altor creanţe asimilate titlurilor de plasament pot fi incluse şi dobânzile la obligaţiuni şi titluri de plasament. Ele reprezintă pentru deţinătorii titlurilor venituri financiare. Pot fi încasate în perioada la care se referă sau în perioadele următoare. Până la încasare ele reprezintă creanţe asimilate titlurilor de plasament.

Contabilitatea sintetică a acestor dobânzi se realizează cu ajutorul **contului: 5088 „Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament"**

care:
- după conţinutul economic este un cont **asimilat conturilor de plasamente şi active băneşti**;
- dupa funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu dobânzile ce urmează a se încasa pentru obligaţiunile şi titlurile de plasament deţinute temporar de unitate;
- **se creditează** la încasarea dobânzilor aferente obligaţiunilor şi titlurilor de plasament deţinute de unitatea economică;

Scanned with OKEN Scanner

- ***soldul debitor*** **reprezintă dobânzile aferente obligaţiunilor şi titlurilor de plasament ce urmează a fi încasate;**

- se dezvoltă în **analitic** pe persoane fizice şi juridice plătitoare de astfel de dobânzi.

Operaţiile privitoare la **contul 5088 „Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5088 „Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Dreptul de creanţă aferent dobânzilor la obligaţiuni şi titluri de plasament, al exerciţiului financiar curent	**766**	– Încasarea prin bancă a dobânzilor aferente obligaţiunilor şi titlurilor de plasament	**5121**
		– Încasarea în numerar a dobânzilor aferente obligaţiunilor şi titlurilor de plasament	**5311**

În cazul în care titlurile de plasament achiziţionate nu se plătesc imediat, ci plata urmează a se efectua ulterior, evidenţa vărsămintelor de efectuat pentru titlurile de plasament dobândite se ţine cu ajutorul **contului 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament"**. Este cont de surse, de *obligaţii*, deci de *pasiv*.

În creditul contului se înregistrează valoarea datorată, de vărsat pentru titlurile de plasament dobândite, iar *în debit* valoarea plătită din conturile de disponibilităţi băneşti, *soldul creditor* reprezentând valoarea de vărsat pentru titlurile de plasament achiziţionate.

Exemplul 8

① Cumpărarea altor titluri de plasament cu plata dobânzilor la scadenţă:

5081 „Alte titluri de plasament"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**3.000.000**

② Vânzarea acestor alte titluri de plasament la un preţ superior celui plătit la cumpărare:

5311 „Casa în lei"	=	%	**3.300.000**
		5081 „Alte titluri de plasament"	3.000.000
		764 „Venituri din titluri de plasament"	300.000

Operaţiile privitoare la **contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea titlurilor de plasament cumpărate, achitate prin bancă	**5121**	– Valoarea datorată pentru titlurile de plasament cumpărate	**502, 503, 505, 506, 5081**
– Valoarea titlurilor de plasament cumpărate, achitate prin casieria unităţii	**5311**		

6.4. CONTABILITATEA VALORILOR DE ÎNCASAT

Prin **valori de încasat** se înţeleg acele hârtii de valoare, cunoscute sub denumirea de efecte de comerţ, aflate în posesia beneficiarului lor pentru a fi încasate, adică transformate în disponibilităţile băneşti.

În această categorie se cuprind cecurile de încasat, efectele comerciale de încasat şi efectele comerciale remise spre scontare.

Contabilitatea lor se realizează cu ajutorul **contului 511 „Valori de încasat"** care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul doi, pe feluri de valori de încasat.

6.4.1. Cecurile de încasat

Cecurile de încasat, cu sau fără limită de sumă, se folosesc destul de frecvent de unii furnizori de bunuri şi servicii. Ele se primesc de la cumpărătorii de asemenea bunuri şi servicii şi se depun la banca unde furnizorul îşi are deschis contul bancar, pentru ca acesta să intre în posesia contravalorii acestor livrări.

Contabilitatea sintetică a cecurilor de încasat se realizează cu ajutorul **contului: 5112 „Cecuri de încasat"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu sumele reprezentând valoarea cecurilor de decontare depuse la bănci pentru a fi încasate;
- **se creditează** cu sumele reprezentând cecurile încasate prin bănci;
- ***soldul debitor* reprezintă valoarea cecurilor depuse spre încasare la bancă, dar încă neîncasate;**
- se dezvoltă în **analitic** pe clienţii de la care s-au primit cecuri depuse spre încasare.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 5112 „Cecuri de încasat"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5112 „Cecuri de încasat"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Cecuri cu şi fără limită de sumă, primite de la clienţi şi depuse la bancă spre încasare	411	– Încasarea cecurilor prin conturile bancare deschise în lei	5121
		– Încasarea cecurilor prin conturile bancare deschise în valută	5124

6.4.2. Efectele de încasat

Efectele comerciale ajunse în portofoliul furnizorului se depun de către acesta la bancă pentru a fi încasate la scadenţa stabilită.

Până la încasarea acestora, furnizorul le înregistrează într-un cont distinct şi anume:

5113 „Efecte de încasat"

El poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea efectelor comerciale depuse la bănci spre încasare;
- **se creditează** la încasarea sumelor aferente efectelor comerciale depuse la bănci;
- ***soldul debitor* reprezintă valoarea efectelor comerciale depuse spre încasare la bănci, dar încă neîncasate;**
- se dezvoltă în **analitic** pe efecte comerciale depuse spre încasare.

Operaţiile privitoare la **contul 5113 „Efecte de încasat"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5113 „Efecte de încasat"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea efectelor comerciale depuse la bancă spre încasare	413	– Sumele încasate în lei prin decontarea efectelor comerciale depuse spre încasare	5121
		– Sumele încasate în devize prin decontarea efectelor comerciale depuse spre încasare	5124

Scanned with OKEN Scanner

6.4.3. *Efecte remise spre scontare**

Efectele de primit pot fi ţinute în portofoliul de valori până la scadenţă şi apoi depuse la bancă, spre încasare. Dacă întreprinderea are nevoie de bani înainte de scadenţă sau pentru alte considerente, poate decide vânzarea acestora, operaţie cunoscută în cazul acestor „titluri de valoare" şi sub denumirea de *scontare.* Termenul este de origine italiană – „sconto" – şi exprimă plata înainte de termen. De regulă, aceste operaţii se fac prin intermediul băncilor sau instituţiilor bursiere. Scontul reprezintă suma de bani, sub formă de dobândă, la care se adaugă şi un comision pentru compensarea cheltuielilor de scontare, comision ce se cuvine unităţii bancare pentru plata efectului comercial (bilet la ordin, cambie, cec etc.), înainte ca acestea să fi ajuns la scadenţă. Suma ce reprezintă scontul se reţine de către bancă din valoarea comercială a efectului comercial.

Contabilitatea acestor efecte comerciale se realizează cu ajutorul **contului 5114 „Efecte remise spre scontare"**. Este un *cont de activ. Se debitează* cu valoarea efectelor comerciale, mai puţin taxa pe scont, depuse pentru scontare (vânzare) la bănci sau la burse de valori, prin creditul **contului 413 „Efecte de primit"**. *Se creditează* cu sumele încasate din efectele remise spre scontare prin debitul conturilor curente de la bănci (**5121, 5124**) sau debitul conturilor de mijloace băneşti în numerar. *Soldul debitor* reprezintă contravaloarea efectelor comerciale depuse spre scontare neîncasate la acea dată.

Operaţiile privitoare la **contul 5114 „Efecte remise spre scontare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5114 „Efecte remise spre scontare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea efectelor comerciale, mai puţin taxa de scont, depuse spre scontare	**413**	– Sumele încasate în lei din efectele remise spre scontare	**5121**
		– Sumele încasate în devize din efectele remise spre scontare	**5124**

Exemplu:

Se consideră că se decide scontarea cambiei în valoare de 5.500.000 lei, fiind negociată cu banca pentru un scont + comisionul de 200.000 lei. Înregistrări în contabilitate:

* *Scont* – operaţie bancară care constă în cumpărarea de către o bancă comercială a unei cambii de la beneficiarul ei, înainte de ajungerea la scadenţă. Banca plăteşte vânzătorului suma înscrisă pe cambie, mai puţin dobânda (taxa scontului), socotită din momentul scontării până la scadenţă.

Operaţia se lichidează la scadenţa cambiei, când banca încasează de la debitor suma înscrisă pe cambii. Întrucât cambia exprimă în general o tranzacţie comercială – livrarea pe credit a unei mărfi de către producător sau comerciant – scontul transformă creanţa în capital bănesc înainte de scadenţă, accelerând circulaţia capitalului.

Scanned with OKEN Scanner

a) Se predă băncii cambia scontată:

%	= **413** „Efecte de primit"	**5.500.000**
5114 „Efecte remise spre scontare"		5.300.000
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"		200.000

b) Se încasează contravaloarea efectelor remise spre scontare:

5121 „Conturi la bănci în lei"	= **5114** „Efecte remise spre scontare"	**5.500.000**

6.5. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR DE ÎNCASĂRI ŞI PLĂŢI EFECTUATE PRIN CONTURILE DE LA BĂNCI

6.5.1. Conturi de disponibilităţi păstrate la bănci în lei

Unităţile patrimoniale, pentru o bună circulaţie a banilor, sunt interesate să păstreze la diferite bănci disponibilităţile lor băneşti şi să efectueze operaţiile de încasări şi plăţi în sistemul decontărilor fără numerar.

Decontările fără numerar sunt acele operaţii bancare prin care plăţile, respectiv încasările, se fac prin trecerea – numită şi **virare** – a unei sume de bani datorate de debitor (cumpărător sau alt plătitor) din contul său de la bancă în contul de la bancă al cărui titular este creditorul (furnizorul sau alt beneficiar de drepturi).

Plăţile din contul debitorului se fac cu consimţământul acestuia, cu excepţia celor ce reprezintă obligaţii stabilite prin titluri executorii şi în limita disponibilităţilor băneşti din cont şi a creditelor contractate.

Întreprinderile îşi pot deschide mai multe conturi de disponibil la bănci (conturi, subconturi) pe activitate, destinaţie, unităţi etc., astfel încât să poată beneficia de servicii operaţionale, de securitatea şi valorificarea mijloacelor băneşti. La efectuarea operaţiilor de încasări şi plăţi fără numerar, prin bancă, se pot utiliza diferite forme (sisteme) de decontare şi instrumente adecvate care să faciliteze cu siguranţă şi operativitate aceste operaţii. Aceasta presupune statuarea unor reguli şi modalităţi de operare pe care să le accepte şi să le respecte fiecare partener. În acest scop, Banca Naţională şi băncile specializate elaborează norme de efectuare a operaţiilor de decontare.

Formele şi instrumentele de decontare sunt:

- *Acceptarea* este forma de decontare prin care plăţile între unităţile patrimoniale se efectuează pe baza consimţământului debitorului (clientului).

Scanned with OKEN Scanner

Se poate realiza în două variante:
a) din inițiativa debitorului;
b) din inițiativa creditorului.

■ *Compensarea datoriilor* între doi sau mai mulți parteneri care, pe lângă operativitate, determină și reducerea volumului banilor din cont necesari derulării operațiilor și numărul acestor operații.

■ *Acreditivul* este forma de decontare prin care plățile se efectuează pe măsura efectuării livrărilor, lucrărilor sau serviciilor dintr-o sumă rezervată în acest scop de cumpărător (beneficiar) și ținute la dispoziția furnizorului de către unitatea bancară la care acesta își are contul.

Disponibilitățile în lei ale agenților economici sunt păstrate la bancă în conturi deschise pe numele lor. Din ele se fac plăți, în lei, către alte persoane juridice care au, la rândul lor, deschise conturi la bănci, ori se ridică numerar pentru nevoile agentului economic spre a se face plăți prin casieria lui.

Toate operațiile efectuate prin conturile de la bănci sunt consemnate de bancă în **Extrasul de cont** al acesteia, unde se înscriu încasările, plățile și soldul final. Acesta împreună cu anexele sale stau la baza înregistrărilor din contabilitatea agentului economic.

De menționat că semnificațiile debitului și respectiv creditului din contabilitatea agentului economic sunt diferite, adică sunt de **sens contrar** față de debitul și creditul din extrasul de cont al băncii.

Înscrierea unei sume în debitul contului de disponibilități din contabilitatea agentului economic semnifică o creștere de mijloace bănești ale acestuia. În extrasul de cont al băncii apare în creditul extrasului de cont, având semnificația de creștere a obligațiilor băncii față de agentul economic. Dimpotrivă, o înscriere a unei sume în creditul contului de disponibilități a agentului economic reprezintă o diminuare a acestora, care se înscrie în debitul extrasului de cont, având semnificația de diminuare a obligațiilor băncii față de agentul economic.

Contabilitatea sintetică a dispobilităților bănești, în lei, existente în contul de disponibil la bancă și mișcarea acestora ca urmare a încasărilor și plăților efectuate se realizează cu ajutorul **contului:**

5121 „Conturi la bănci în lei"

care:
- după conținutul economic este un cont de **plasamente și active bănești**;
- după funcția contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu sumele încasate prin bancă, care sporesc disponibilitățile bănești;
- **se creditează** cu sumele plătite prin bancă sau ridicările de numerar, care micșorează disponibilitățile bănești;
- ***soldul debitor* exprimă suma disponibilităților în lei aflate la bancă;**
- se dezvoltă în **analitic** pe fiecare bancă în parte.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 5121 „Conturi la bănci în lei"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5121 „Conturi la bănci în lei"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele depuse în cont ca aport de către întreprinzătorul individual	108	– Sume retrase din cont de către întreprinzătorul individual	108
– Valoarea subvenţiilor pentru investiţii primite, fără înregistrarea creanţei de încasat	131	– Suma creditelor pe termen lung şi mediu, rambursate	162
– Suma creditelor bancare pe termen lung şi mediu primite	162	– Sume restituite societăţilor comerciale ce deţin titluri de participare ale unităţii	166
– Sume încasate de la societăţile comerciale ce deţin titluri de participare ale unităţii	166	– Sume plătite reprezentând rambursarea altor împrumuturi şi datorii asimilate	167
– Sume încasate reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate	167	– Suma dobânzilor plătite pentru împrumuturi pe termen mediu şi lung	1681, 1682, 1686, 1687
– Valoarea creanţelor imobilizate şi a dobânzilor aferente, încasate	267	– Cheltuieli ocazionate de înfiinţarea societăţii	201
– Sume încasate de la clienţi	411, 413, 419	– Valoarea împrumuturilor pe termen lung, virate	267
– TVA de recuperat, încasată de la bugetul statului	4424	– Valoarea vărsămintelor efectuate pentru titluri imobilizate	269
– Subvenţii încasate, înregistrate anterior drept creanţe	445	– Plăţi efectuate către furnizori	401, 403, 404, 405, 409
– Sume restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite şi taxe	446, 448	– Sume achitate terţilor reprezentând reţineri sau popriri din salarii	427
– Sume încasate de la alte unităţi în cadrul grupului	451	– Sume achitate reprezentând CAS şi contribuţia salariaţilor pentru pensia suplimentară	4311, 4312
– Sume depuse în cont de către asociaţi	455	– Sume achitate reprezentând contribuţia unităţii şi a personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj	4371, 4372

Scanned with OKEN Scanner

– continuare –

Debit **5121 „Conturi la bănci în lei"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume depuse ca aport în bani la capitalul social	456	– Sume virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii sociale	4381
– Sume încasate de la diverşi debitori	461	– Sume plătite la buget, reprezentând impozitul pe profit	441
– Sume virate în cont şi necuvenite unităţii	462	– Plata TVA datorată	4423
– Sume încasate în avans şi care privesc exerciţiile viitoare	472	– Plata către buget a impozitului pe salarii	444
– Sume virate în cont pe măsura clarificării operaţiilor	473	– Plata către buget de accize şi alte impozite şi taxe	446
– Valoarea cecurilor şi efectelor de comerţ încasate	5112, 5113, 5114	– Plata de impozite şi taxe către alte organisme	447
– Sume reprezentând dobânzi de primit, încasate	5187	– Sume restituite altor unităţi din cadrul grupului	451
– Sume depuse sau virate în cont rezultate din încasările în numerar, din carnete de cec cu limită de sumă, din alte conturi bancare etc.	581	– Sume achitate asociaţilor din disponibilităţile acestora aflate la unităţi	455
– Sume încasate reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	706	– Sume achitate acţionarilor sau asociaţilor din dividendele cuvenite	457
– Sume încasate reprezentând subvenţii de exploatare	741	– Plăţile pentru lichidarea obligaţiilor faţă de creditori diverşi	462
– Sume încasate reprezentând alte venituri din exploatare	758	– Plăţile privind cheltuielile cu abonamente, chirii etc.	471, 612, 628
– Sume încasate reprezentând dividendele pentru participaţii la capitalul altor societăţi	761, 762	– Restituirea sumelor aflate în curs de clarificare	473
– Diferenţe favorabile aferente titlurilor de plasament, cu ocazia cesiunii lor	764	– Costul acţiunilor proprii răscumpărate la valoarea de achiziţie	502
– Sume încasate reprezentând dobânzi aferente disponibilităţilor în conturi la bănci	766	– Valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate	505

Scanned with OKEN Scanner

– continuare –

Debit **5121 „Conturi la bănci în lei"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume încasate din donaţii	7718	– Valoarea vărsămintelor efectuate pentru titluri de plasament	509
		– Suma dobânzilor plătite pentru credite pe termen scurt	518, 666
		– Sume ridicate în numerar din cont sau virate în alt cont de trezorerie	581
		– Valoarea primelor de asigurare achitate	613
		– Plăţi pentru alte servicii executate de terţi	621, 622, 623, 624, 625, 626, 628
		– Valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor, donaţiilor şi subvenţiilor acordate, plătite	6711, 6712

6.5.2. Conturi de disponibilităţi păstrate la bănci în devize

Agenţii economici care dispun de devize le pot păstra la bănci, în conturi deschise pe fiecare monedă străină. Societăţile bancare vor reflecta existenţele şi mişcările de valute străine, atât în moneda străină respectivă cât şi în lei.

Relaţia dintre valutele străine şi leii româneşti se face la cursurile valutare ale zilei astfel:

- ⇨ intrările de valută în contul bancar se transformă în lei la cursul zilei în care are loc operaţia bancară;
- ⇨ plata datoriilor în devize se face prin transformarea valutei respective în lei la cursul zilei în care are loc operaţia. Deoarece la intrarea valutei în cont au putut exista alte cursuri ale valutei decât cele existente la data plăţii, pot apărea:
  - diferenţe de curs valutar favorabile în cazul scăderii cursului valutar, ele reprezentând venituri financiare;
  - diferenţe de curs valutar nefavorabile în cazul creşterii cursului valutar, ele reprezentând cheltuieli financiare.
- ⇨ la închiderea exerciţiului, disponibilităţile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, diferenţele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a disponibilităţilor băneşti în devize existente în contul de la bancă şi a mişcării lor, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate şi a echivalentului lor în lei, la cursul valutar al zilei, se realizează cu ajutorul **contului 5124 „Conturi la bănci în devize"**.

Contul 5124 „Conturi la bănci în devize" ţine evidenţa disponibilităţilor băneşti în devize existente în contul de la bancă şi a mişcării lor ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate şi a echivalentului lor în lei la cursul comercial al zilei sau la un curs fix.

Din punct de vedere al conţinutului economic este cont de mijloace circulante băneşti, deci cont de *activ*.

În debitul lui se evidenţiază sumele în devize încasate în bancă şi a echivalentului în lei, prin creditul conturilor ce arată natura încasărilor, iar în *credit* se înregistrează sumele în devize şi echivalentul acestora în lei, plătite din bancă, debitându-se conturile ce arată felul plăţilor.

***Soldul debitor* reflectă sumele în devize şi echivalentul lor în lei, existente în contul la bancă.**

Întrucât din conturile de disponibilităţi băneşti, în anumite cazuri, banca poate face plăţi fără a exista disponibilităţi, aceste conturi pot prezenta şi *sold creditor*, care arată creditele acordate prin contul de disponibilităţi. Deci, ele pot îndeplini rolul unui cont curent fiind, după sold, *conturi bifuncţionale*.

În debitul conturilor de disponibilităţi băneşti se înregistrează **încasările** provenind din:

- sume depuse în conturile de disponibil din încasările în numerar, prin creditul **contului 581 „Viramente interne"**;
- sumele încasate în lei şi în devize de la clienţi sau diverşi debitori, prin debitul **conturilor 411 „Clienţi" şi 461 „Debitori diverşi"**;
- valoarea creditelor pe termen lung, mijlociu şi scurt, precum şi alte împrumuturi şi datorii asimilate primite, prin creditul **conturilor 162 „Credie bancare pe termen lung şi mijlociu", 519„Credite bancare pe termen scurt" şi 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"**;
- sumele depuse în lei sau în devize ca aport la capitalul social prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**;
- încasarea dividendelor pentru participaţiile la capitalul altor societăţi, prin creditul **contului 761 „Venituri din titluri imobilizate"**;
- încasarea veniturilor din cedarea valorilor mobiliare, a titlurilor de plasament, prin creditul **contului 764 „Venituri din titluri de plasament cedate"**;
- alte încasări;

În creditul conturilor de disponibilităţi băneşti se înregistrează **plăţile** făcute reprezentând:

- sume ridicate în numerar din cont, prin debitul **contului 581 „Viramente interne"**;

Scanned with OKEN Scanner

● împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, rambursate prin debitul **contului 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"**;

● rambursarea creditelor primite, prin debitul conturilor de credite;

● plata furnizorilor, prin debitul conturilor de furnizori;

● sume achitate terţilor reprezentând reţineri de salarii, plăţi la asigurările sociale, bugetul de stat sau plata altor obligaţii, prin debitul conturilor ce reflectă obligaţii faţă terţi.

***Soldul debitor* reprezintă disponibilităţile în lei sau în devize, iar *soldul creditor* – creditul acordat de către bancă.**

Pe baza extrasului de cont de la bancă şi a documentelor justificative operaţiile de încasări şi plăţi se înregistrează în fişele de cont sintetice şah, respectiv în jurnalele şi situaţiile conturilor privind mijloacele băneşti de la bancă.

Operaţiile în devize efectuate prin conturi la bănci sunt evidenţiate în **contul 5124 „Conturi la bănci în devize"**. Dacă operaţiile în devize ale unei întreprinderi sunt făcute prin conturi deschise la mai multe bănci, **contul 5124** se dezvoltă în analitice pentru fiecare cont şi în cadrul acestuia pe fiecare valută.

Întrucât Legea contabilităţii legiferează principiul contabilităţii în moneda naţională, Regulamentul pentru aplicarea legii contabilităţii indică folosirea în acest scop a cursului *valutar al zilei sau a unui curs fix.*

Diferenţele din schimbarea cursurilor valutare se determină şi înregistrează în contabilitate:

■ *în cursul exerciţiului*, la operaţiile de trezorerie pentru lichidarea datoriilor şi drepturilor;

■ *la plata datoriilor în devize*, în cazul scăderii cursului valutar în **contul 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**, iar în cazul creşterii cursului valutar în **contul 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**;

■ *la încasarea drepturilor de creanţă în devize*, în cazul scăderii cursului valutar în **contul 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"**, iar pentru creşteri de curs în **contul 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"**;

■ *la sfârşitul exerciţiului*, cu diferenţele rezultate în urma evaluării valutei existente la cursul oficial din ziua de 31.12.199N în conturile de venituri sau cheltuieli din diferenţele de curs valutar (**765, 665**), după caz.

Exemplu:

● încasarea prin contul curent în devize a contravalorii facturii de 5.000$. La data înregistrării facturii, cursul de schimb a fost 14.000 lei/$, iar la data încasării de 14.200 lei/$:

71.000.000 5124 „Conturi la bănci în devize" (5.000$ x14.200 lei)	=	%	**71.000.000 lei**
		411 „Clienţi"	70.000.000 (5.000$ x 14.000 lei)
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	1.000.000 lei (5.000$ x 200 lei)

Scanned with OKEN Scanner

● la 31.12.199N unitatea deţine suma de 5.000$, înregistrată la cursul de 14.200 lei/$; cursul valutar oficial la 31.12.199N este de 14.100 lei/$. Pentru evaluarea la 31.12.199N la cursul oficial al ultimei zile a exerciţiului se înregistrează diferenţele de curs (5.000$ x 100 lei = 500.000 lei)

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	**5124** „Conturi la bănci în devize"	**500.000**

De remarcat că dacă *diferenţele de curs valutar* **aferente creanţelor şi datoriilor în devize existente la 31.12.199N** se înregistrează în **conturile din clasa 4 „Conturi de terţi"**, şi anume la *conturile de diferenţe de conversie* (**476 „Diferenţe de conversie-activ"** sau **477 „Diferenţe de conversie-pasiv"**), *aceste diferenţe* **neinfluenţând** *rezultatele financiare ale exerciţiului*, în cazul *diferenţelor de curs valutar* **stabilite la valuta existentă la 31.12.199N** acestea se înregistrează în **conturile de venituri (765)** sau **de cheltuieli (665)** din *diferenţe de curs valutar, aceste diferenţe* **fiind luate în calculul** *rezultatelor financiare.*

Tratarea diferenţiată a acestor diferenţe de curs valutar se explică prin aceea că afectarea cu mărimea lor a cheltuielilor sau veniturilor potrivit principiilor independenţei exerciţiilor şi noncompensării trebuie să se facă în exerciţiul cărora le aparţin, în care acestea sunt definitive. Ori, în cazul creanţelor şi datoriilor în devize diferenţele de curs sunt definitive şi aparţin exerciţiului în care ele sunt lichidate (încasate, plătite). De aceea diferenţele aferente creanţelor şi datoriilor la sfârşitul exerciţiului au caracter estimativ şi sunt apreciate ca venituri sau cheltuieli în avans efectuate pentru exerciţiul următor.

În ce priveşte diferenţele de curs la valuta existentă în conturile la bănci la 31.12.199N, dat fiind posesia reală şi certă a acestor valute, diferenţele de curs sunt cheltuieli şi venituri ale exerciţiului şi participă la dimensionarea rezultatelor financiare ale acestuia.

Exemplul 1:

Încasări prin contul de la bancă în devize, cu diferenţe de curs **favorabile**:
- la data apariţiei creanţei 1.000$ x 14.000 lei/$ = 14.000.000 lei
- la data încasării creanţei 1.000$ x 14.200 lei/$ = 14.200.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize"	=	%	**14.200.000**
		411 „Clienţi"	14.000.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"	200.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2:

Încasări prin contul de la bancă în devize, cu diferenţe de curs **nefavorabile**:
– la data apariţiei creanţei 1.000$ x 14.000 lei/$ = 14.000.000 lei
– la data încasării creanţei 1.000$ x 13.700 lei/$ = 13.700.000 lei

%	=	**411** „Clienţi“	**14.000.000**
5124 „Conturi la bănci în devize“			13.700.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			300.000

Exemplul 3:

Plăţi prin contul de la bancă în devize cu diferenţe de curs **favorabile**:
– la data apariţiei datoriei 1.000$ x 14.000 lei/$ = 14.000.000 lei
– la data plăţii datoriei 1.000$ x 13.700 lei/$ = 13.700.000 lei

401 „Furnizori“	=	%	**14.000.000**
		5124 „Conturi la bănci în devize“	13.700.000
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	300.000

Exemplul 4:

Plăţi prin contul la bancă în devize cu diferenţe de curs **nefavorabile**:
– la data apariţiei datoriei 1.000$ x 14.000 lei/$ = 14.000.000 lei
– la data plăţii datoriei 1.000$ x 14.200 lei/$ = 14.200.000 lei

%	=	**5124** „Conturi la bănci în devize“	**14.200.000**
401 „Furnizori“			14.000.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			200.000

Exemplul 5:

Diferenţe de curs valutar **favorabile** la disponibilităţile în valută existente la sfârşitul exerciţiului în contul bancar în devize:
– la data apariţiei disponibilităţii 1.000$ x 14.000 lei/$ = 14.000.000 lei
– la finele exerciţiului financiar 1.000$ x 14.200 lei/$ = 14.200.000 lei

5124 „Conturi la bănci în devize“	=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar“	**200.000**

Exemplul 6:

Diferenţe de curs valutar **nefavorabile** la disponibilităţile în valută existente la sfârşitul exerciţiului în contul bancar în devize:

– la data apariţiei disponibilităţii 1.000$ x 14.000 lei/$ = 14.000.000 lei
– la finele exerciţiului financiar 1.000$ x 14.700 lei/$ = 14.700.000 lei

x

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" = **5124** „Conturi la bănci în devize" **300.000**

x

6.5.3. Conturi curente la bănci în lei

Unii agenţi îşi deschid conturi curente la bănci în lei. Ele pot îndeplini două funcţii:

- ⇨ cont de disponibilităţi păstrate la bancă, atunci când unitatea dispune de asemenea active băneşti pe care şi le păstrează în bancă;
- ⇨ cont de credite bancare pe termen scurt, acordate în baza unor linii de creditare care au un plafon maxim admisibil şi care se acordă numai pe măsura efectuării unor plăţi pentru agentul economic sau ridicării de numerar de la bancă de către acesta.

Aceste funcţii nu pot fi îndeplinite decât alternativ. De regulă, un cont curent reflectă credite acordate de bancă.

Contabilitatea unor asemenea operaţii efectuate prin conturi la bancă se realizează cu ajutorul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**.

Deci, acelaşi **cont 5121 „Conturi la bănci în lei"** poate fi folosit fie ca un cont de disponibilităţi băneşti păstrate la bancă, fie ca un cont curent care poate îndeplini alternativ funcţia unui cont de disponibilităţi băneşti păstrate la bancă, ori a unui cont de credite de plăţi pe termen scurt acordate de bancă. Când **contul 5121 „Conturi la bănci în lei"** este utilizat ca un **cont curent**, el poate fi caracterizat astfel:

5121 „Conturi la bănci în lei"

- după conţinutul economic poate fi:
  – un cont de **plasamente şi active băneşti**, când exprimă disponibilităţi băneşti;
  – un cont de **credite bancare pe termen scurt**, când exprimă plăţi sau ridicări de numerar de la bancă pe seama unor plafoane de credite aprobate de bancă.
- după funcţia contabilă este un cont **bifuncţional**, care poate fi folosit astfel:
  – ca un cont de **activ**, când reflectă disponibilităţi băneşti;
  – cu un cont de **pasiv**, când reflectă credite bancare.
- **se debitează** cu creşterile de disponibilităţi băneşti păstrate la bancă (când există asemenea disponibilităţi) sau cu rambursări de credite bancare (când ele au fost acordate unităţii în contul curent);

Scanned with OKEN Scanner

- **se creditează** cu diminuările de disponibilităţi băneşti păstrate la bancă (când există asemenea disponibilităţi) sau cu creditele acordate de bancă prin plăţi din contul curent (când nu există disponibilităţi băneşti în contul curent);

- ***soldul* contului poate fi:**
  – *debitor*, reprezentând disponibilităţi ale agentului economic păstrate la bancă;
  – *creditor*, reprezentând credite bancare datorate băncii.

- se poate dezvolta pe **analitice** pe băncile la care unitatea are deschise conturi curente.

Operaţiile privind **contul 5121 „Conturi la bănci în lei"**, când acesta este folosit ca un cont curent, pot avea semnificaţii diferite şi anume:

- când este utilizat ca un cont de disponibilităţi (dacă are sold debitor), semnificaţia operaţiilor legate de acest cont şi corespondenţa lui cu alte conturi este identică cu cea prezentată la paragraful 6.5.1. de mai sus.
- când este utilizat ca un cont de credite bancare (dacă are sold creditor), corespondenţa cu alte conturi poate fi aceeaşi ca cea din paragraful 6.5.1. de mai sus, dar:
  – încasările în contul bancar reprezintă rambursări de credite;
  – plăţile din contul bancar reprezintă acordări (creşteri) de credite bancare.

6.5.4. Conturi curente la bănci în devize

Pot apare situaţii când unii agenţi economici folosesc **contul 5124 „Conturi la bănci în devize"** ca un cont curent şi anume:

- de **disponibilităţi băneşti în devize**, dacă agentul economic dispune de devize pe care le păstrează la bancă;
- de **credite bancare acordate în devize**, când agentul economic beneficiază de asemenea credite în valută în limita unui plafon de creditare aprobat anterior.

Caracterizarea acestui cont, când se foloseşte drept cont curent şi corespondenţa lui cu alte conturi sunt asemănătoare cu cea a **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**, utilizat şi el ca un cont curent.

6.5.5. Sume în curs de decontare

Sunt considerate sume în curs de decontare:

- sume depuse la bancă şi neapărute în extrasul de cont al băncii;
- sume virate de către terţi şi neapărute în extrasul de cont al băncii;
- sume depuse la bancă prin mandat poştal de către terţi dar neajunse la bancă;
- sume consemnate în conturi separate la bănci pentru cumpărare de valută.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a sumelor în curs de decontare se realizează cu ajutorul **contului:**

5125 „Sume în curs de decontare"

care:
- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu sumele aflate în curs de decontare;
- **se creditează** cu sumele decontate, respectiv ajunse în conturile bancare de destinaţie;
- ***soldul debitor*** **reprezintă sume aflate încă în curs de decontare;**
- se dezvoltă în **analitic** pe cazuri (persoane) privind sume în curs de decontare.

Operaţiile privitoare la **contul 5125 „Sume în curs de decontare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5125 „Sume în curs de decontare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume virate sau depuse la bănci sau prin mandat poştal de către terţi	**411**	– Sumele apărute în extrasul de cont al băncii destinate	**5121**
– Consemnarea de sume în conturi distincte la bănci pentru procurări de valută	**5121**	– Sume consemnate în conturi distincte la bănci pentru procurări de valută şi neutilizate	**5121**
		– Contravaloarea valutei procurată prin consemnarea în acest scop de sume în lei în conturi distincte	**5124**
		– Comisionul bancar privind cumpărarea valutei din sumele consemnate în acest scop în lei	**627**

6.5.6. Carnete de cecuri cu limită de sumă

Carnetele de cecuri cu limită de sumă sunt instrumente de decontare care asigură rezervarea unor sume de bani, la dispoziţia furnizorilor, necesare efectuării plăţii produselor şi serviciilor facturate de aceştia.

Sumele respective se virează în conturi distincte din conturile de disponibilităţi ale cumpărătorilor (debitorilor) şi se înscriu ca limită maximă de plăţi pe un carnet de cec cu limită de sumă. Pe măsură ce se fac plăţi, în limita soldului, se detaşează câte o filă din carnetul de cecuri pe care se înscrie suma aferentă plăţii, iar soldul rămas se reportează sau nu pe fila următoare.

În condiţiile blocajului financiar, furnizorii de bunuri preferă vânzările cu plata prin carnete de cecuri cu limită de sumă, întrucât au garanţia încasării sumelor.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a operaţiilor privind carnetele de cecuri cu limită de sumă se realizează cu ajutorul contului:

5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă"

care poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu valoarea carnetelor eliberate de bancă;
- **se creditează** cu plăţile efectuate în favoarea furnizorilor de bunuri şi servicii;
- ***soldul debitor*** **reflectă valoarea cecurilor neutilizate;**
- se dezvoltă în **analitic** pe carnete de cecuri şi persoane autorizate a le folosi.

Operaţiile privitoare la **contul 5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea cecurilor eliberate de bancă	**5121**	– Furnizorii de bunuri şi servicii, achitaţi cu file din carnete de cec cu limită de sumă	**401, 404**
		– Plăţi efectuate în avans prin carnete de cec cu limită de sumă	**471**
		– Cecurile neutilizate, anulate	**5121**

6.6. CONTABILITATEA CREDITELOR BANCARE PE TERMEN SCURT

Agenţii economici care nu au suficiente surse proprii pentru asigurarea desfăşurării normale a activităţii de bază pot apela la credite bancare curente, numite şi **credite de trezorerie** sau pe termen scurt.

Atunci când creditele bancare pe termen scurt se acordă sub formă de plafoane maxime de credite, în cadrul unor linii de creditare, ele apar pe măsura efectuării de plăţi pe seama lor în creditul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**.

Dacă astfel de credite pe termen scurt (sub 1 an) se acordă în conturi distincte, pe obiective creditate, ele sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul **contului 519 „Credite bancare pe termen scurt"** care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

5191 „Credite bancare pe termen scurt";
5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă";
5193 „Credite externe guvernamentale";

Scanned with OKEN Scanner

5194 „Credite externe garantate de stat";
5195 „Credite externe garantate de bănci";
5196 „Credite de la trezoreria statului".

Asemenea credite se pot acorda în lei sau în devize.

Când sunt acordate în devize, la rambursarea lor pot apărea diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, în funcţie de evoluţia cursului valutar faţă de cel de la data contractării creditelor.

Conturile 5191, 5193, 5194, 5195, 5196 (deci fără **5192**) pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă sunt conturi de **pasiv**;
- **se creditează** cu creditele bancare pe termen scurt acordate unităţii economice;
- **se debitează** la rambursarea sau trecerea la restanţă a creditelor bancare pe termen scurt;
- ***soldul creditor*** **reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite;**
- se dezvoltă în **analitic** pe feluri de credite pe termen scurt şi pe instituţiile care le-au acordat.

Operaţiile privitoare la **conturile 5191, 5193, 5194, 5195** şi **5196** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5191, 5193, 5194, 5195, 5196** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţe favorabile de curs valutar înregistrate la reluarea lor în exerciţiul următor (în roşu)	477	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar înregistrate la reluarea lor în exerciţiul următor (în roşu)	476
– Diferenţe favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului (în negru) pentru creditele pe termen scurt în devize	477	– Diferenţe nefavorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului pentru creditele pe termen scurt în devize (în negru)	476
– Creditele bancare pe termen scurt rambursate	5121	– Creditele bancare pe termen scurt acordate de bancă pentru nevoi temporare prin conturi bancare distincte	5121
– Creditele bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă, trecute la credite restante	5192		
– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente creditelor rambursate	765		

Contul 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă" reflectă acele credite bancare pe termen scurt contractate de agenţii economici care nu au putut fi rambursate la scadenţele stabilite şi care se trec la restanţă, atrăgându-şi plata unor dobânzi penalizatoare. El poate fi caracterizat astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu creditele pe termen scurt nerambursate la scadenţa stabilită şi trecute la restanţă;
- **se debitează** la rambursarea creditelor restante;
- ***soldul creditor*** **reprezintă creditele bancare pe termen scurt existente, nerambursate la scadenţă;**
- se dezvoltă pe **analitice** pe feluri de credite pe termen scurt nerambursate la scadenţă.

Operaţiile privitoare la **contul 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5192 „Credite bancare nerambursate la scadenţă"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Rambursarea creditelor pe termen scurt trecute la restanţă	**5121**	– Credite pe termen scurt nerambursate la scadenţă trecute la restanţă	**5191, 5193, 5194, 5195, 5196**

6.7. CONTABILITATEA DOBÂNZILOR PRIVIND DISPONIBILITĂŢILE BĂNEŞTI ŞI CREDITELE BANCARE PE TERMEN SCURT

Relaţiile agenţilor economici cu băncile se bazează pe calcularea şi decontarea unor **dobânzi** aferente:

- disponibilităţilor băneşti păstrate de unităţi la bancă, pentru care banca acordă dobânzi agenţilor economici, considerate dobânzi de primit. Ele se vor considera venituri financiare la unitatea economică şi cheltuieli la unitatea bancară;
- creditelor bancare pe termen scurt, pentru care banca încasează dobânzi de la agenţii economici, considerate pentru aceştia din urmă dobânzi de plătit. Ele se vor considera venituri la unitatea bancară şi cheltuieli financiare la unitatea economică.

Contabilitatea sintetică a dobânzilor de primit sau de plătit se realizează cu ajutorul următoarelor **conturi:**

5186 „Dobânzi de plătit"
5187 „Dobânzi de încasat"
5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt".

Contul 5186 „Dobânzi de plătit" reflectă dobânzile datorate de unitatea economică pentru creditele acordate de bănci sub formă de plăţi, în conturile curente, în lei,

Scanned with OKEN Scanner

care fac obiectul **contului 5121 „Conturi la bănci în lei"**. El poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu dobânda de plătit băncii pentru creditele acordate în contul curent;
- **se debitează** cu dobânda achitată pentru creditele bancare acordate în contul curent;
- ***soldul creditor* reprezintă dobânzile datorate pentru creditele bancare acordate în contul curent dar neachitate;**
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Operaţiile privitoare la **contul 5186 „Dobânzi de plătit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5186 „Dobânzi de plătit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Dobânzi plătite, aferente împrumuturilor primite	5121	– Dobânzi datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente	666

Contul 5187 „Dobânzi de primit" reflectă drepturile agenţilor economici faţă de bancă pentru dobânzile aferente disponibilităţilor băneşti păstrate în conturile de disponibilităţi deschise la bănci.

El poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **creanţe**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu dobânzile de primit aferente disponibilităţilor băneşti păstrate în conturile de disponibilităţi;
- **se creditează** cu dobânzile încasate pentru disponibilităţile băneşti păstrate în conturile de disponibilităţi;
- ***soldul debitor* exprimă dobânzile de primit;**
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Operaţiile privitoare la **contul 5187 „Dobânzi de primit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5187 „Dobânzi de primit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Dobânzile de primit, aferente disponibilităţilor băneşti păstrate în conturile de disponibilităţi	766	– Dobânzile încasate, aferente disponibilităţilor băneşti păstrate în conturile de disponibilităţi	5121

Scanned with OKEN Scanner

Contul 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt" reflectă dobânzile de plătit de unitatea economică, aferente creditelor acordate de bănci în conturile distincte de împrumut, ce fac obiectul conturilor de gradul doi ale **contului de gradul întâi 519 „Credite bancare pe termen scurt"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **datorii pe termen scurt**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu dobânda de plătit băncii pentru creditele pe termen scurt acordate în conturi distincte;
- **se debitează** cu dobânda plătită băncii pentru creditele pe termen scurt acordate în conturi distincte;
- ***soldul creditor*** **reprezintă dobânda datorată băncii pentru creditele pe termen scurt neachitată;**
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Operaţiile privitoare la **contul 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Dobânzi plătite, aferente împrumuturilor primite în conturi distincte	5121	– Dobânzi datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturi distincte de credite	666

Remarcă: Necesitatea utilizării **conturilor 5186, 5187** şi **5198** este impusă mai ales în cazurile în care dobânzile de primit sau de plătit aparţin unui exerciţiu financiar, dar încasarea sau plata lor se face în exerciţiul financiar următor. În acest mod se asigură delimitarea în timp, pe exerciţii financiare, a cheltuielilor şi veniturilor din dobânzile plătite sau încasate.

6.8. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR BĂNEŞTI ÎN NUMERAR ŞI A ALTOR VALORI DE TREZORERIE

Deşi nu au pondere în totalul mişcărilor de trezorerie, operaţiile de plăţi şi încasări în numerar se caracterizează prin diversitate şi frecvenţă şi prin mare rigurozitate în gestiune.

Unităţile patrimoniale efectuează, prin casieriile proprii, următoarele operaţii principale:

Încasări: facturi pentru livrări de produse, mărfuri, materiale şi prestări de servicii

Scanned with OKEN Scanner

cu valori sub un anumit plafon; creanţe de la debitori, garanţii; numerar ridicat din conturi de la bancă etc.

Plăţi: facturi pentru mărfuri, materiale achiziţionate şi pentru lucrări şi servicii primite de la terţi; salarii, premii, ajutoare materiale, dividende, avansuri spre decontare etc.

Volumul operaţiilor de încasări şi plăţi şi gama acestora prin casierie, în numerar, sunt restricţionate de limitele gestiunii şi securităţii banilor la agentul economic (întreprindere) şi de interesele Băncii Naţionale pentru asigurarea unei circulaţii monetare normale.

Orice operaţie de încasare sau de plată în numerar se efectuează pe bază de *documente justificative*, între care:

Pentru încasări:

Cecul în numerar – pentru ridicarea banilor din contul bancar şi depunere în casierie;

Chitanţa – pentru bani încasaţi la facturile de lucrări şi prestaţii de servicii;

Bonuri şi centralizatoare ale caselor de marcat;

Centralizatoare-monetare pentru vânzări în magazine cu amănuntul.

Pentru plăţi:

Foaia de vărsământ a numerarului la bancă;

Chitanţe pentru plăţi (emise de alte unităţi);

Liste de plată (avans, premii etc.);

Stat de salarii;

Ordin de plată.

6.8.1. Contabilitatea operaţiilor în numerar

Contabilitatea mijloacelor băneşti aflate în casieria unităţii patrimoniale şi a mişcării acestora ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate în numerar se ţine distinct în lei şi în devize cu ajutorul **contului 531 „Casa“**, deschis pe două *conturi sintetice de gradul II*, **5311 „Casa în lei“** şi **5314 „Casa în devize“**. Înregistrarea în contabilitate a operaţiilor financiare în lei sau în devize se efectuează cu respectarea Regulamentului operaţiilor de casă, a regulamentelor emise de Banca Naţională şi a altor reglementări.

Contul 531 „Casa“, din punct de vedere al conţinutului economic, este cont de *mijloace băneşti*; cont de *activ*, având următoarea funcţie contabilă:

Se debitează cu sumele încasate în numerar în lei sau valută, şi anume: cu ridicările de numerar de la bancă prin creditul **contului 581 „Viramente interne“**; sume încasate de la clienţi prin creditul **contului 411 „Clienţi“**; sume depuse de către asociaţi ca aport la capitalul social prin creditul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“**; încasări în numerar de la diverşi debitori prin creditul **contului 461 „Debitori diverşi“**; încasări anticipate în numerar (chirii, abonamente, asigurări) care privesc exerciţiile viitoare prin creditul **contului 472 „Venituri înregistrate în avans“**; încasări

Scanned with OKEN Scanner

în numerar reprezentând contravaloarea redevenţelor datorate pentru concesiuni, locaţii de gestiune, pentru folosirea brevetelor, mărcilor şi altor drepturi similare prin creditul **contului 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"**; încasarea dividendelor pentru participarea la capitalul altor societăţi comerciale prin creditul **contului 761 „Venituri din titluri imobilizate"**; încasarea veniturilor din cedarea valorilor mobiliare (titlurilor) de plasament prin creditul **contului 764 „Venituri din titluri de plasament cedate"** etc.

Se creditează cu sumele plătite în numerar, pe destinaţii, prin debitul conturilor care arată natura plăţilor, şi anume: costul titlurilor de participare, titlurilor de portofoliu şi altor titluri de plasament achiziţionate sau răscumpărate prin debitul **conturilor 261 „Titluri de participare"**, **262 „Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu"**, **263 „Alte titluri imobilizate"**, **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"**; plăţile efectuate către furnizori prin debitul **conturilor 401 „Furnizori"**, respectiv **404 „Furnizori de imobilizări"**; plata avansurilor din salarii prin debitul **contului 425 „Avansuri acordate personalului"**; cu retribuţiile nete achitate personalului prin debitul **contului 421 „Personal remuneraţii datorate"** şi cu alte plăţi făcute personalului (dividende, ajutoare materiale şi protecţie socială) sau terţilor.

***Soldul debitor* reprezintă mijloacele băneşti existente în caserie.**

a) Decontările în numerar în lei

Operaţiile de încasări şi plăţi în lei au o pondere redusă în totalul decontărilor. Încasările în lei pot să provină din vânzarea de produse din producţie proprie, din vânzarea de mărfuri, lichidarea unor debitori, ridicări de numerar de la bancă, aport de capital etc.

Plăţile în lei se pot face pentru achitarea drepturilor salariale, plata ajutoarelor materiale din fondul asigurărilor sociale, avansuri spre decontare, cumpărări de bunuri, depuneri de numerar la bancă etc.

Asemenea operaţii se fac prin casieria unităţii cu respectarea prevederilor legale*.

Toate operaţiile de casă se înscriu de către casier în **„Registrul de casă"**, care constituie evidenţa operativă pentru asemenea operaţii.

Contabilitatea sintetică a operaţiilor de casă în lei se ţine cu ajutorul **contului: 5311 „Casa în lei"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu încasările în lei prin casieria unităţii;
- **se creditează** cu plăţile în lei prin casieria unităţii;
- **soldul debitor** reprezintă existentul de numerar în lei din casieria unităţii;
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Operaţiile privitoare la **contul 5311 „Casa în lei"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

* *Banca Naţională a Românlei, Regulamentul nr. 2/1991, cu completările ulterioare.*

Scanned with OKEN Scanner

Debit **5311 „Casa în lei"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea aportului în numerar depus de întreprinzătorul individual	108	– Valoarea aportului în numerar retras de întreprinzătorul individual	108
– Sumele încasate în numerar de la clienţi	411, 416, 419	– Plăţi efectuate pentru construirea societăţii	201
– Sumele depuse în numerar de către asociaţi	455	– Costul de achiziţie al titlurilor de participare cumpărate cu plata în numerar	261
– Sumele depuse în numerar ca aport la capitalul social	456	– Costul de achiziţie al titlurilor de plasament imobilizate cumpărate cu plata în numerar	263, 269
– Sumele încasate în numerar de la diverşi debitori	461	– Plăţi efectuate către furnizori	401, 404
– Sumele încasate în numerar de la diverşi creditori	462	– Avansuri acordate pentru cumpărări de bunuri şi servicii	409
– Sumele restituite în numerar din avansuri de trezorerie, neutilizate	542	– Remuneraţiile acordate personalului	421
– Ridicări de numerar de la bancă	581	– Plăţi în numerar către personal ca ajutoare materiale la profit	424
– Valoarea mărfurilor vândute în numerar	707, 4427	– Avansuri acordate personalului	425
– Încasări din despăgubiri şi alte venituri din exploatare	758	– Sumele achitate, evidenţiate anterior ca drepturi de personal neridicate	426
		– Sume achitate terţilor reprezentând reţineri sau popriri din remuneraţii	427
		– Sume achitate personalului evidenţiate anterior ca alte datorii faţă de acesta	428
		– Sume restituite în numerar către asociaţi	455, 456, 457
		– Plăţi în numerar către diverşi creditori	462
		– Plăţile în numerar efectuate în avans	471
		– Avansurile de trezorerie acordate în numerar	542
		– Depuneri de numerar la bănci	581
		– Plăţile privind redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii datorate	612
		– Valoarea primelor de asigurare achitate în numerar	613
		– Valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor plătite în numerar a donaţiilor şi subvenţiilor acordate în numerar	6711, 6712

Scanned with OKEN Scanner

b) Decontările în numerar în valută

Agenţii economici pot efectua, în limitele prevăzute de legislaţia în vigoare, încasări şi plăţi prin casierie în valută.

Evidenţa operativă a numerarului în devize se ţine cu ajutorul Registrului de casă, care va avea coloane atât pentru încasări, plăţi, sold în lei, cât şi pentru asemenea operaţii în devize. Pentru fiecare fel de valută se ţine câte un registru de casă.

Relaţiile dintre valutele străine şi leii româneşti, ca şi diferenţele de curs valutar ce apar în timpul şi la sfârşitul exerciţiului financiar, se calculează şi se regularizează la fel ca cele privind disponibilităţile în valută păstrate în conturi la bănci.

Contabilitatea sintetică a numerarului în valută se realizează cu ajutorul **contului: 5314 „Casa în devize"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu încasările în valută prin casieria unităţii;
- **se creditează** cu plăţile în valută prin casieria unităţii;
- ***soldul debitor*** **reprezintă existentul în valută din casieria unităţii;**
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Corespondenţele **contului 5314 „Casa în devize"** pot fi asemănătoare cu cele privind **contul 5311 „Casa în lei"**.

c) Alte valori păstrate în casieriile unităţii

În casieriile unităţilor economice se mai pot păstra şi alte valori, categorie în care sunt incluse: timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie şi alte valori.

Contabilitatea altor valori se realizează cu ajutorul **contului:**

532 „Alte valori"

care se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul doi după cum urmează:

5321 „Timbre fiscale şi poştale"
5322 „Bilete de tratament şi odihnă"
5323 „Tichete şi bilete de călătorie"
5328 „Alte valori"

Conturile 5321-5328 pot fi caracterizate astfel:
- după conţinutul economic sunt conturi de **plasamente şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă sunt conturi de **activ**;
- **se debitează** la procurarea altor valori;
- **se creditează** la ieşirea, prin folosire, a altor valori;
- **soldul debitor** reprezintă alte valori existente;
- se dezvoltă în **analitice** pe feluri de alte valori.

Operaţiile privitoare la **contul 5321-5328** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **5321-5328** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Alte valori procurate de la furnizori cu plata ulterioară	401	– Alte valori trecute în categoria materialelor consumabile	301
– Alte valori procurate, achitate în numerar la data achiziţie	5311	– Alte valori consumate pentru nevoile unităţii	624, 625, 626, 645

Exemplu:

a) cumpărarea de timbre fiscale şi poştale, bilete de odihnă şi tratament, bilete de călătorie:

3.000.000 lei	**532** „Alte valori“	**401** „Furnizori“ sau **531** „Casa“	**3.000.000 lei**

b) utilizarea altor valori:

300.000 lei	**624** „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal“	**532** „Alte valori“	**450.000 lei**
100.000 lei	**626** „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii“		
50.000 lei	**658** „Alte cheltuieli de exploatare“		

Exemple de înregistrare a principalelor operaţii cu numerar în lei:

a) Pentru încasări:

5311 „Casa în lei“	=	%	
	411 „Clienţi“		– încasarea c/v factură de la clienţi
	456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“		– aportul în bani la capital
	461 „Debitori diverşi“		– încasare sume datorate de debitori
	761 „Venituri din titluri imobilizate“		– încasare dividende din participare la capitalul altor societăţi

Scanned with OKEN Scanner

b) Pentru plăţi

		%	= **5311** „Casa în lei“
– costul titlurilor de participare achiziţionate	**261** „Titluri de participare“		
– plata sumelor datorate furnizorilor	**401** „Furnizori“		
– plata retribuţiilor nete	**421** „Personal – remuneraţii datorate“		
– plata indemnizaţiei de asigurări sociale	**423** „Personal – ajutoare materiale datorate“		

Operaţiile privind disponibilităţile băneşti în devize se contabilizează, atât în devize cât şi în lei, prin transformarea acestora la cursul zilei sau la un curs fix.

În **contul 5314 „Casa în devize“** evidenţa se ţine pentru fiecare valută în parte, în baza actelor justificative şi a Registrului de casă prin care se gestionează valuta respectivă.

În cazul în care *transformarea valutei în lei se face la cursul zilei*, respectiv la cursul din ziua în care se fac operaţiile de încasări şi plăţi, diferenţele de curs valutar constituie cheltuieli sau venituri financiare din diferenţe de curs valutar, după cum acestea sunt nefavorabile sau favorabile.

① – încasat la 15.11.199 N prin casierie 150$, conform facturii înregistrată la cursul de 14.000 lei/$, la data încasării cursul este de 14.050 lei/$; diferenţa de curs: 50 lei/$ x 150$ = 7.500 lei

2.107.500 lei (150$ x 14.050 lei)	**5314** „Casa în devize“	=	%	
			411 „Clienţi“	**2.100.000 lei** (150 x 14.000)
			765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	**7.500 lei** (150$ x 50 lei)

② – plătit la 20.11.999N prin casierie 50$ contravaloarea facturii externe înregistrată la cursul de 13.000 lei/$; cursul zilei la data efectuării plăţii este 14.060 lei/$.

	%	=	**5314** „Casa în devize“	**703.000 lei** (50$ x 14.060 lei)
650.000 lei (50$ x 13.000 lei)	**401** „Furnizori“			
53.000 lei (50$ x 1060 lei)	**665** „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			

Scanned with OKEN Scanner

③ – încasat la 10.12.199N, prin casierie 100$, achiziţionaţi la cursul de 14.030 lei.

1.403.000 lei (100$ x 14.030 lei)	**5314** „Casa în devize“	=	**5311** „Casa în lei“	**1.403.000 lei**

Situaţia **contului 5314 „Casa în devize“** $ la 31.12.199N

Data	Operaţiunea	Cursul zilei	Debit		Credit		Sold	
			$	lei	$	lei	$	lei
15.11.	Încasat factură	14.050	150	2.107.500	–	–	150	2.107.500
20.11.	Plată factură	14.060	–	–	50	703.000	100	1.404.500
10.12	Achiziţionat	14.030	100	1.403.000	–	–	200	2.807.500

31.12 Cursul de înregistrare la 31.12.199N = $\frac{2.807.500 \text{ lei}}{200\$}$ = 14.037,5 lei/$

④ – la inventarierea de la închiderea exerciţiului, respectiv la 31.12.19N, cursul dolarului este 14.070 lei, care este mai mare decât cursul de înregistrare al valutei, în dolari, existentă în casierie la 31.12.199N.

Întrucât valuta existentă la *sfârşitul exerciţiului*, cât şi creanţele şi datoriile în devize sunt evaluate în lei la cursul valutar al zilei de 31.12.199N este necesar să se stabilească şi să se înregistreze diferenţele de curs aferente dolarilor existenţi în casierie: 200$ x (14.070-14.037,5) = 6.500 lei.

5314 „Casa în devize“		=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar“	**6.500**

După această înregistrare, soldul **contului 5314** la 31.12.199N este de 2.814.000 lei (2.807.500+6.500).

În cazul în care *transformarea valutei în lei se face la un curs fix*, procedeu practicat când cursurile valutare au o stabilitate relativă, operaţiile în devize din perioada unui exerciţiu sunt transformate în lei folosind cursul de la începutul exerciţiului, înregistrat pe baza lucrărilor de închidere a bilanţului exerciţiului N-1. La sfârşitul exerciţiului N se evaluează valuta la cursul de la 31.12.199N şi se înregistrează diferenţele de curs valutar.

Pentru exemplificare se consideră cursul valutar fix de 14.050 lei/$, cursul primei operaţii şi se înregistreaza operaţiile 1-4, descrise în cazul anterior.

Scanned with OKEN Scanner

①

2.107.500 lei **5314** „Casa în devize" = %
(150$ x 14.050 lei)
411 „Clienţi" **2.100.000 lei**
(150$ x 14.000 lei)
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar" **7.500 lei**
(150$ x 50 lei)

②

% = **5314** „Casa în devize" **657.500 lei**
650.000 **401** „Furnizori"
(50$ x 13.000 lei)
7.500 lei **665** „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"

③

1.405.000 lei **5314** „Casa în devize" = %
5311 „Casa în lei" **1.403.000 lei**
(100$ x 14.030 lei)
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar" **2.000 lei**
(100$ x 20 lei)

Situaţia **contului 5314 „Casa în devize"** $ la 31.12.19N

Data	Operaţiunea	Cursul fix-lei	Debit		Credit		Sold	
			$	lei	$	lei	$	lei
15.11.	Încasat factură	14.050	150	2.107.500	–	–	150	2.107.500
21.11.	Plată factură	14.050	–	–	50	702.500	100	1.405.000
10.12.	Achiziţionat	14.050	100	1.405.000	–	–	200	2.810.000

31.12. Cursul de înregistrare la 31.12.19N = $\frac{2.810.000 \text{ lei}}{200 \$}$ = 14.275 lei

Cursul zilei la 31.12.199N = 14.070 lei/$
Diferenţe de curs: 200$ (14.070-14.050) = 4.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

④

5314 „Casa în devize"	=	**765** „Venituri din diferenţe de curs valutar"	**4.000 lei**

După această înregistrare, soldul **contului 5314** la 31.12.199N este 2.814.000 lei (2.810.000+4.000), asemănător cu cel determinat în varianta cursurilor variabile.

În ce priveşte veniturile şi cheltuielile, respectiv rezultatele financiare ale exerciţiului din aceste operaţii în valută, în cazul cursurilor variabile şi cel al cursului fix se poate constata că cele două metode asigură stabilitatea aceloraşi rezultate.

6.9. CONTABILITATEA ACREDITIVELOR ŞI AVANSURILOR DE TREZORERIE

Printre modalităţile de decontare cu terţii se înscriu şi plăţile din **acreditive** şi din **avansuri de trezorerie.**

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 54 „Acreditive"**.

6.9.1. Acreditivele

Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă impusă de furnizor, care asigură acestuia mijloacele băneşti pe măsura livrării unor bunuri sau prestări de servicii.

Frecvent este utilizat în decontările internaţionale ca o măsură de siguranţă pentru încasarea livrărilor la export.

Acreditivul reprezintă disponibilităţile băneşti ale cumpărătorului, virate într-un cont distinct la dispoziţia furnizorului şi destinate achitării obligaţiilor faţă de acesta, pe măsura livrării de mărfuri, executării de lucrări sau prestări de servicii. El poate fi alimentat şi din credite bancare pe termen scurt, dacă cumpărătorul nu dispune de lichidităţi proprii.

Deschiderea acreditivului se comunică băncii furnizorului prin intermediul băncii cumpărătorului, odată cu condiţiile în care el se realizează.

Pentru încasarea sumelor prevăzute în acreditiv, furnizorul trebuie să prezinte băncii de care aparţine documentele din care să rezulte îndeplinirea condiţiilor din acreditiv pentru livrarea bunurilor şi prestarea serviciilor.

Acreditivele pot fi deschise în lei sau în valută.

Contabilitatea sintetică a acreditivelor deschise la bănci pentru efectuarea de plăţi în favoarea furnizorilor se realizeaza cu ajutorul **conturilor:**

Scanned with OKEN Scanner

5411 „Acreditive în lei"
5412 „Acreditive în devize"

Contul 5411 „Acreditive în lei"

- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziţia furnizorilor
- **se creditează** cu sumele plătite furnizorilor din acreditive şi cu sumele aferente acreditivelor expirate;
- ***soldul debitor*** **reprezintă acreditivele în lei, deschise la bănci;**
- se dezvoltă în **analitic** pe acreditive deschise şi furnizorii cărora le sunt adresate.

Operaţiile privitoare la **contul 5411 „Acreditive în lei"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5411 „Acreditive în lei"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele virate în conturile de acreditive deschise la dispoziţia furnizorilor	**581**	– Sumele plătite furnizorilor pentru bunurile livrate, lucrările şi serviciile prestate	**401, 404**
		– Acreditivele care şi-au încheiat valabilitatea şi se virează în conturile de disponibilităţi ale cumpărătorului	**581**

Contul 5412 „Acreditive în devize"

- după conţinutul economic este un cont de **plasamente şi active băneşti;**
- după funcţia contabilă este un cont de **activ;**
- **se debitează** cu sumele în devize virate în conturile de acreditive deschise la dispoziţia furnizorilor şi cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente soldului la închiderea exerciţiului;
- **se creditează** cu sumele plătite furnizorilor în devize, restituite din acreditivele expirate şi cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente operaţiilor şi soldului privind acreditivele deschise;
- ***soldul debitor*** **reprezintă acreditivele în devize, deschise la bănci;**
- se dezvoltă pe **analitice** deschise pe feluri de acreditive şi în cadrul lor pe feluri de devize.

Remarcă: Deoarece în cazul acreditivelor deschise în devize intervin active băneşti în valute străine, acestora li se aplică aceleaşi cerinţe privind evidenţa lor, cât şi aceleaşi reguli privind relaţia dintre leii româneşti şi unităţile monetare străine ca şi în ceea ce priveşte disponibilităţile băneşti păstrate în devize în băncile cumpărătorilor.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, operaţiile făcute în devize se evaluează la cursul zilei sau la un curs fix. La finele perioadei, acreditivul existent în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferenţele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli financiare.

În cazul acreditivelor deschise în devize, **contul „Acreditive"** reflectă acreditivul existent la finele perioadei la cursul de schimb în vigoare la data respectivă.

Operaţiile privitoare la **contul 5412 „Acreditive în devize"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **5412 „Acreditive în devize"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele în devize virate în conturile de acreditive deschise la dispoziţia furnizorilor	**581**	– Sumele plătite în devize terţilor din acreditivele deschise pe măsura livrării bunurilor şi prestării serviciilor	**401, 404**
– Diferenţele favorabile de curs valutar aferente soldului la închiderea exerciţiului, privind acreditivele deschise în devize	**765**	– Restituirea în devize a acreditivelor expirate	**581**
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar la plata furnizorilor din acreditive deschise în valută	**665**
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente soldului la închiderea exerciţiului, privind acreditivele deschise în valută	**665**

6.9.2. Avansurile de trezorerie

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziţia administratorilor sau altor salariaţi din unitate, în vederea efectuării unor plăţi în favoarea întreprinderii cum ar fi:

- aprovizionări de materiale şi alte bunuri de valori mici;
- efectuarea de plăţi în cadrul unor acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate;
- cheltuieli de transport, deplasări, detaşări;
- servicii poştale şi taxe de telecomunicaţii.

De menţionat că asemenea avansuri de trezorerie pot fi acordate în lei şi în devize. În cazul avansurilor în devize, la decontarea lor pot să apară diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar.

Contabilitatea sintetică a avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul **contului: 542 „Avansuri de trezorerie"**

care se caracterizează astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **plasament şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;

Scanned with OKEN Scanner

- **se debitează** cu avansurile de trezorerie acordate în lei sau în devize;
- **se creditează** la justificarea avansurilor de trezorerie sau la restituirea lor;
- ***soldul debitor*** **reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate;**
- se dezvoltă în **analitic** pe persoane cărora li s-au acordat avansuri de trezorerie.

Operaţiile privitoare la **contul 542 „Avansuri de trezorerie"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **542 „Avansuri de trezorerie"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume acordate în lei ca avansuri de trezorerie	5311	– Plăţi în favoarea furnizorilor sau altor terţi din avansuri de trezorerie	401, 404, 451
– Sume acordate în devize ca avansuri de trezorerie	5314	– Restituiri de avansuri nefolosite, în lei şi în devize	5311, 5314
		– Cheltuieli pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate	623
		– Cheltuieli pentru transport de bunuri şi persoane	624
		– Cheltuieli pentru deplasări, detaşări, transferări	625
		– Cheltuieli pentru servicii poştale şi taxe de telecomunicaţii	626
		– Cheltuieli pentru alte servicii efectuate de terţi	628
		– Diferenţe nefavorabile de curs valutar, cu ocazia lichidării avansurilor de trezorerie	665

6.10. PARTICULARITĂŢI PRIVIND CONTABILITATEA VIRAMENTELOR INTERNE

Elementele de trezorerie ale agenţilor economici pot face obiectul unor transferuri de la un loc de depozitare la altul şi anume:

- între conturile bancare deschise la bănci diferite;
- între conturile bancare şi casieria unităţii.

Formulele contabile utilizate în aceste cazuri au în vedere folosirea a două conturi de trezorerie, ceea ce provoacă greutate în operarea lor în mai multe registre, deoarece documentele primare sunt aceleaşi pentru ambele elemente de trezorerie care suferă modificări.

Pentru a oferi posibilitatea înregistrării unor asemenea operaţii în mod distinct şi separat în mai multe registre s-a introdus un cont ajutător, care dă posibilitatea ca

Scanned with OKEN Scanner

dintr-o formulă contabilă să se construiască două formule contabile prin intercalarea acestui cont ajutător. Contul în cauză este:

581 „Viramente interne" cu ajutorul căruia se ţine evidenţa viramentelor de disponibilităţi între conturile de trezorerie. În cazul în care elementele de trezorerie au ajuns la destinaţia stabilită, prin asemenea virări interne, **contul 581 „Viramente interne" nu trebuie să prezinte sold la finele perioadelor.**

El poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic poate fi un cont de **tranzit**, asimilat conturilor de plasamente şi active băneşti;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;
- **se debitează** cu sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie;
- **se creditează** cu sumele intrate dintr-un cont de trezorerie dintr-un alt cont de trezorerie;
- **soldul debitor**, dacă apare, reprezintă elemente de trezorerie virate la un alt loc de destinaţie şi neajunse la acesta;
- nu necesită dezvoltare **analitică**.

Operaţiile privitoare la **contul 581 „Viramente interne"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **581 „Viramente interne"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Disponibilităţi păstrate la bancă virate la altă bancă, în lei sau în valută	**5121, 5124**	– Disponibilităţi primite în contul de disponibilităţi ale unei bănci de la o altă bancă, în lei sau în valută	**5121, 5124**
– Sume eliberate în numerar de bancă pentru casieria unităţii, în lei sau în valută	**5121, 5124**	– Acreditive expirate returnate în conturile bancare, în lei sau în valută	**5121, 5124**
– Sume virate pentru deschiderea de acreditive, în lei sau în valută	**5121, 5124**	– Sume intrate în conturile de la bancă prin depuneri în numerar, în lei sau în valută	**5121, 5124**
– Sume depuse din casierie la bancă, în lei sau în valută	**5311, 5314**	– Sume primite în numerar de la bancă pentru casieria unităţii, în lei sau în valută	**5311, 5314**
– Acreditive desfiinţate şi virate în conturile bancare, în lei sau în valută	**5411, 5412**	– Acreditive deschise în lei sau în valută	**5411, 5412**

Prin urmare, folosirea contului se explică prin aceea că între momentul depunerii pe bază de borderou la bancă a ordinului de plată şi documentelor justificative privind transferul efectiv de sume între conturile de trezorerie şi consemnarea lor în extrasul de cont poate interveni un anumit interval de timp. În acest interval de timp, operaţiile se înregistrează prin **contul 581 „Viramente interne"**.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu. La depunerea din casierie pe bază de „chitanţă-vărsământ" a unei sume de bani în contul curent de la bancă se fac înregistrările:

a) la depunerea efectivă a sumei de bani:

581 „Viramente interne"	=	**531** „Casa"	

b) la consemnarea operaţiei în extrasul de cont:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**581** „Viramente interne"	

Un al doilea motiv este cel al delimitărilor acelor operaţii care fac obiectul înregistrării în mai multe registre distincte conduse pentru fiecare cont de trezorerie, precum şi evitarea contabilizării fără risc a dublei folosiri a viramentelor de disponibilităţi dintr-un cont de trezorerie la alt cont de trezorerie.

Exemple privind reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind lichidităţile şi creditele pe termen scurt:

Exemplu 1. Societatea comercială „CONTA" S.A. primeşte o filă de cec de la un client pentru mărfurile livrate în valoare de 7.000.000 lei.

511 „Valori de încasat"	=	**411** „Clienţi"	**7.000.000**

– se încasează filă cec prin intermediul băncii:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**511** „Valori de încasat"	**7.000.000**

Exemplul 2. Se depune la bancă numerar în sumă de 8.000.000 lei, conform foii de vărsământ cu chitanţă:

581 „Viramente interne"	=	**531** „Casa"	**8.000.000**
512 „Conturi curente la bănci"	=	**581** „Viramente interne"	**8.000.000**

Exemplul 3. Se achită un efect comercial prin intermediul băncii în sumă de 550.000 lei:

403 „Efecte de plătit"	=	**512** „Conturi curente la bănci"	**550.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 4. Se înregistrează dobânda cuvenită agentului economic pentru disponibilul aflat la bancă:

518 „Dobânzi"	=	**766** „Venituri din dobânzi"	**60.000**

Exemplul 5. Se încasează dobânzi bancare de 60.000 lei conform extrasului de cont:

512 „Conturi curente la bănci"	=	**518** „Dobânzi"	**60.000**

Exemplul 6. Se acordă un avans de 600.000 lei administratorului firmei:

542 „Avansuri de trezorerie"	=	**531** „Casa"	**600.000**

Exemplul 7. La sosirea din delegaţie, administratorul justifică cu documente (bilete de călătorie, chitanţă hotel) suma de 500.000 lei şi diurna de 70.000 lei, iar suma necheltuită o returnează casierului:

570.000	**625** „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări"	=	**542** „Avansuri de trezorerie"	**600.000**
30.000	**531** „Casa"			

Exemplul 8. Se achită salariile personalului în sumă de 10.000.000 lei:

421 „Personal – remuneraţii datorate"	=	**531** „Casa"	**10.000.000**

Exemplul 9. Societatea comercială deschide un acreditiv pentru plata mărfurilor trimise de furnizorul „ARMIS" SRL în sumă de 20.000.000 lei:

581 „Viramente interne"	=	**521** „Conturi curente la bănci"	**20.000.000**
541 „Acreditive"	=	**581** „Viramente interne"	**20.000.000**

Exemplul 10. Furnizorul „ARMIS" SRL a livrat mărfuri în sumă de 15.000.000 lei, TVA 22%, conform facturii. Plata se face din acreditivul constituit:

Scanned with OKEN Scanner

401 „Furnizori“	=	**541** „Acreditive“	**18.300.000**

– diferenţa neconsumată din acreditive se restituie la bancă, 1.700.000 lei:

581 „Viramente interne“	=	**541** „Acreditive“	**1.700.000**
512 „Conturi curente la bănci“	=	**581** „Viramente interne“	**1.700.000**

Exemplul 11. Banca acordă un credit bancar pe termen scurt în valoare de 20.000.000 lei, dobânda aferentă fiind de 5.000.000 lei:

512 „Conturi curente la bănci“	=	**519** „Credite bancare pe termen scurt“	**20.000.000**
666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	**518** „Dobânzi“	**5.000.000**

Exemplul 12. Se încasează în numerar suma de 15.000.000 lei, reprezentând încasări din vânzarea mărfurilor:

531 „Casa“	=	**707** „Venituri din vânzarea mărfurilor“	**15.000.000**

– suma încasată se depune la bancă:

581 „Viramente interne“	=	**531** „Casa“	**15.000.000**
512 „Conturi curente la bănci“	=	**581** „Viramente interne“	**15.000.000**

Exemplul 13. Conform extrasului de cont al băncii se încasează de la clienţi contravaloarea mărfurilor vândute în sumă de 30.000.000 lei:

512 „Conturi curente la bănci“	=	**411** „Clienţi“	**30.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

6.11. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR PRIVIND PROVIZIOANELE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE

Potrivit **Regulamentului privind aplicarea Legii contabilităţii**, provizioanele pentru deprecierea conturilor de trezorerie se constituie *numai pentru titlurile de plasament.*

Ele se constituie în cazurile în care, la inventarierea de la sfârşitul exerciţiului, valoarea de piaţă a titlurilor de plasament deţinute de unitatea economică (acţiuni, obligaţiuni etc.) este inferioară valorii de cumpărare (de intrare) a acestora. Pentru valoarea stabilită în minus, considerată depreciere probabilă, se constituie un provizion pe seama cheltuielilor.

În perioada următoare, dacă titlurile de plasament ies din patrimoniul unităţii, provizioanele constituite anterior se anulează.

În situaţia în care titlurile de plasament rămân în exerciţiile viitoare în patrimoniul unităţii, deprecierea lor poate creşte sau descreşte, situaţii în care vor avea loc suplimentări de provizioane sau anulări parţiale de provizioane pentru deprecierea acestora.

Contabilitatea sintetică a provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament se realizează cu ajutorul **contului:**

590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"

care:

- după conţinutul economic ete un cont **rectificativ de plasamente şi active băneşti**;
- după funcţia contabilă este un cont de **pasiv**;
- **se creditează** cu provizioanele constituite ori suplimentate pentru deprecierea titlurilor de plasament;
- **se debitează** cu provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament anulate total sau parţial;
- ***soldul creditor* reprezintă provizioanele constituite pentru deprecierea titlurilor de plasament existente;**
- se dezvoltă în **analitic** pe feluri de titluri de plasament pentru care s-au constituit provizioane.

Operaţiile privitoare la **contul 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit 590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament" Credit

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor privind deprecierea titlurilor de plasament	7863	– Sumele reprezentând constituirea sau majorarea provizioanelor aferente deprecierii titlurilor de plasament, constatate cu ocazia inventarierii	6863

Tipurile de înregistrări proprii contului sunt:

Exemplul 1. Cu ocazia inventarierii exerciţiului N, la sfârşitul exerciţiului se constată o deprecire a titlurilor de plasament de 10.000.000 lei.

6863 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri"	=	**590** „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	**10.000.000**

Exemplul 2. În exerciţiul N+1, în vederea cesiunii titlurilor de plasament, sumele reprezentând reluarea, prin diminuare sau anulare a provizioanelor, pentru deprecierea titlurilor de plasament, se înregistrează astfel:

590 „Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament"	=	**7863** „Venituri financiare din provizioane pentru deprecieri"	**10.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI A REZULTATULUI

A. CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR

7.1. CONCEPTUL, CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA CHELTUIELILOR

În teoria şi practica contabilă mondială s-au conturat cel puţin două concepţii generale privind organizarea contabilităţii cheltuielilor şi veniturilor.

Aceste concepţii s-au creat şi dezvoltat în cadrul celor două sisteme generale de contabilitate, şi anume: sistemul de contabilitate cu un singur circuit (**monist**) şi sistemul de contabilitate în dublu circuit (**dualist**).

Sistemul de contabilitate cu un singur circuit reflectă cheltuielile şi veniturile pe baza următoarei relaţii:

$$Cp \pm R = Vp,$$

unde:

Cp reprezintă cheltuieli de producţie ale perioadei;

R – rezultatele perioadei;

Vp – veniturile perioadei din vânzarea producţiei.

În această concepţie sunt considerate cheltuieli numai consumurile de resurse pentru exploatare, fiind excluse cheltuielile financiare şi cele excepţionale. Justificarea excluderii are la bază interdicţia impusă unităţilor economice (de regulă în economiile centralizate) de a organiza, desfăşura şi practica tranzacţii financiare şi de a nu se reorganiza şi reprofila pe baze economice, ci numai pe dispoziţii adminstrative.

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul de contabilitate în dublu circuit (specific ţărilor cu economie de piaţă) prin cele două componente ale sale – contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune – reflectă veniturile şi cheltuielile în mod diferit.

Contabilitatea financiară evidenţiază cheltuielile şi veniturile după **natura** lor din momentul angajării, înscriindu-se în relaţia:

$$Si+Ct\pm R=Vt+Sf,$$

unde:

Si reprezintă stocuri la începutul perioadei;
Ct – cheltuieli totale ale perioadei;
R – rezultatele perioadei;
Vt – veniturile totale ale perioadei;
Sf – stocurile la sfârşitul perioadei.

Toate operaţiile care determină cheltuieli şi venituri sunt deci înregistrate *în momentul generării sau angajării lor. Organizarea contabilităţii presepune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum, iar a veniturilor în momentul transferării dreptului de proprietate, deci a livrării sau facturării către client.*

Contabilitatea de gestiune înregistrează cheltuielile pe **destinaţii**, prin colectarea şi repartizarea lor pe obiect de activitate pentru calculul costului produselor, serviciilor, activităţilor şi funcţiilor.

Aşadar, în actualul sistem de contabilitate „cheltuiala" face parte din obiectul contabilităţii financiare, iar „costul" şi calculul acestuia reprezintă obiectul contabilităţii interne de gestiune.

Cheltuielile unităţii patrimoniale constituie, potrivit Legii contabilităţii, sumele sau valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumurile materiale, lucrările executate, serviciile prestate şi pentru avantajele de care beneficiază unitatea patrimonială;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligaţii legale sau contractuale de către unitatea patrimonială;
- cheltuieli excepţionale.

În cadrul cheltuielilor pentru determinarea rezultatului exerciţiului se cuprind de asemenea:

- amortizările şi provizioanele constituite;
- valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau disponibile.

Cheltuielile sunt structurate pe feluri de cheltuieli după conţinutul economic, respectiv după *natura resurselor utilizate* astfel:

- consumul cu materii prime şi materiale consumabile;
- lucrări şi serviciile executate de terţi;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu personalul;
- impozite, taxe şi alte obligaţii legale sau contractuale;
- dobânzi;
- amortizări şi provizioane.

Aceste cheltuieli delimitate pe feluri se grupează *pe activităţi consumatoare de resurse* şi anume:

a) Cheltuieli din activitatea de exploatare, respectiv cheltuieli ocazionate de desfăşurarea activităţii înscrise în obiectul firmei, legate de producţie, prestări servicii şi operaţii comerciale. Din această categorie fac parte:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime, materiale auxiliare, combustibil, piese de schimb, seminţe şi materialele de plantat, furaje şi alte materiale consumabile, costul de achiziţie al energiei şi apei consumate, costul mărfurilor vândute;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi (reparaţii şi întreţinere; redevenţe; locaţii de gestiune şi chirii; studii şi cercetări; comisioane, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transport de bunuri şi personal; deplasări, detaşări; poştă şi taxe de telecomunicaţii; servicii bancare şi altele);
- cheltuieli cu impozitele, taxele, vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială (impozitul pe clădiri; taxa pentru folosirea terenurilor; taxa asupra mijloacelor de transport, cotele pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare şi altele);
- cheltuieli cu personalul (salariile şi alte drepturi de personal; asigurările şi protecţia socială; contribuţia unităţii la asigurările sociale şi pentru ajutorul de şomaj; cheltuieli cu pregătirea şi perfecţionarea profesională etc.);
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe şi alte cheltuieli de exploatare).

b) Cheltuieli din activitatea financiară (cheltuieli financiare) cuprind: dobânzile curente aferente împrumuturilor primite; cheltuieli din creanţe legate de participaţii; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferenţe nefavorabile de curs valutar din operaţiunile curente efectuate în devize sau aferente disponibilităţilor în devize; sconturile acordate clienţilor şi alte cheltuieli financiare.

c) Cheltuieli din operaţiuni excepţionale (cheltuieli excepţionale), respectiv acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală – curentă a unităţii patrimoniale, cum sunt:

- operaţiuni de gestiune (despăgubiri, amenzi, perisabilităţi, lipsuri la inventar neimputabile, donaţii şi subvenţii acordate în scopuri umanitare şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive, pierderi din debitori diverşi);
- operaţiuni de capital (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate şi alte cheltuieli excepţionale).

d) Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele care cuprind: amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale; provizioane pentru riscuri şi cheltuieli; provizioane

Scanned with OKEN Scanner

privind deprecierea imobilizărilor; provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie; provizioane pentru deprecierea creanţelor şi titlurilor de plasament; amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi altele.

e) Cheltuieli cu impozitul de profit reprezentând impozitul calculat asupra profitului impozabil potrivit legii.

Actualul sistem contabil, prin contabilitatea financiară, aduce o nouă concepţie în contabilitatea cheltuielilor, şi anume:

- la evidenţa cheltuielilor nu interesează secţia, produsul, activitatea care generează aceste cheltuieli, ci doar **valoarea** cheltuielilor;
- cheltuielile sunt detaliate foarte amănunţit;
- o serie de cheltuieli sunt cuprinse în cele de exploatare în alte condiţii decât consumaţia, conform principiului independenţei exerciţiului potrivit căruia veniturile şi cheltuielile sunt contabilizate pe măsura *generării şi angajării lor (şi nu cu ocazia încasării sau plăţii lor)* şi înregistrate în situaţiile financiare ale perioadei respective. Una dintre consecinţele aplicării acestui principiu: *cheltuielile constatate în avans se înregistrează într-un cont distinct, afectând exerciţiile financiare la care se referă;*
- în categoria de cheltuieli nu sunt cuprinse, ca în vechea accepţiune, numai consumurile, ci şi alte elemente care grevează asupra rezultatului, cheltuielile corespunzând plăţilor sau altor cauze care generează diminuarea activului fără ca în contrapartidă să se realizeze o creştere a patrimoniului.

Ceea ce este *caracteristic* pentru întregul model de contabilizare financiară a cheltuielilor este *aducerea lor la un anumit nivel de compatibilitate şi comparabilitate cu veniturile*, încât rezultatul exerciţiului (profitul sau pierderea) să încorporeze toate eforturile financiare ale agentului economic, toate efectele exploatării, dar şi toate influenţele conjuncturale sau accidentale, interne sau externe, în limita unui segment de gestiune foarte clar delimitat.

7.2. OBIECTIVELE ŞI FACTORII ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII CHELTUIELILOR

Principalele *obiective* ale organizării contabilităţii cheltuielilor sunt:

- fundamentarea cheltuielilor în bugetul de venituri şi cheltuieli pe baza informaţiilor din exerciţiul anterior şi a obiectivelor perioadei viitoare;
- delimitarea riguroasă a cheltuielilor în timp, pentru a separa strict cheltuielile care aparţin exerciţiului curent;
- încadrarea cheltuielilor, după natura lor economică, pe grupe de cheltuieli şi activităţi pentru a asigura comparabilitatea acestora cu veniturile obţinute şi stabilirea rezultatului financiar pe structura activităţilor care le-au generat.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru atingerea acestor obiective, în organizarea contabilităţii cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere următorii *factori*:

- criteriile unitare de structurare şi clasificare a cheltuielilor adoptate de „Regulamentul pentru aplicarea legii contabilităţii" şi Planul general de conturi;
- natura cheltuielilor, corespunzătoare specificului activităţii unităţii patrimoniale;
- regimul juridic şi financiar al impozitelor şi taxelor care afectează cheltuielile;
- corelaţia cheltuielilor şi veniturilor cu contabilitatea de gestiune în cadrul căreia se calculează costurile şi rentabilizarea pe fiecare produs, lucrare sau serviciu;
- metoda de inventar adoptată în contabilizarea stocurilor (inventar permanent sau intermitent).

7.2.1. Organizarea documentaţiei primare

Documentele primare necesare pentru înregistrarea cheltuielilor sunt corespunzătoare naturii sau felului cheltuielii. În ele se consemnează consumul de factori de producţie (materiale, salarii, consumul de imobilizări etc.) sau modalitatea de plată a obligaţiei faţă de terţi.

Dintre documentele în care se consemnează cheltuielile unităţii patrimoniale prezentăm pe cele mai importante:

a) documente privind cheltuielile cu activele imobilizate:
- situaţia de calcul şi repartizare a amortizării;
- proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe de declasare a unor bunuri materiale;
- facturi şi situaţii de lucrări.

b) documente privind cheltuielile cu materiile prime, materiale şi mărfuri:
- bon de consum (colectiv);
- fişa limită de consum (colectivă);
- lista zilnică de alimente;
- fişa de calcul a uzurii obiectelor de inventar;
- centralizatorul vânzărilor zilnice (mărfuri);
- foaia de parcurs;

c) documente privind cheltuieli cu mijloace băneşti şi din decontări:
- chitanţa (pentru operaţii în valută);
- chitanţa fiscală;
- proces-verbal de plăţi;
- dispoziţie de plată-încasare către caserie;
- deconturi de cheltuieli;

d) documente privind cheltuielile cu salariile şi alte drepturi de personal:
- stat de salarii;
- situaţii de calcul, decontare şi repartizare a contribuţiei la asigurări sociale şi la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj;

Scanned with OKEN Scanner

– situaţii de calcul pentru constituirea fondurilor de cercetare, a fondului de risc şi accidente etc.
– decont de cheltuieli (pentru deplasări externe);
– decont de cheltuieli valutare (transporturi internaţionale) etc.

7.2.2. Organizarea contabilităţii sintetice a cheltuielilor

Contabilitatea financiară a cheltuielilor şi veniturilor este organizată având la bază concepţia dualistă. În consecinţă, ea are ca obiect evaluarea şi înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de natura lor, iar contabiliatea de gestiune, în raport de destinaţia (funcţia) cheltuielilor.

Particularizând, în raport de cele două structuri, contabilitatea financiară reflectă cheltuielile într-o clasificare corespunzătoare naturii activităţilor pe care le desfăşoară întreprinderea (exploatare, financiară şi excepţională) şi naturii resurselor consumate (materii prime, salarii, amortizări etc.). Această structură se regăseşte, astfel, la nivelul grupelor de conturi principale:

I. CHELTUIELI DE EXPLOATARE, din care:
60 Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri
61 Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi
62 Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi
63 Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate
64 Cheltuieli cu personalul
65 Alte cheltuieli de exploatare

II. CHELTUIELI FINANCIARE
66 Cheltuieli financiare

III. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE
67 Cheltuieli excepţionale

IV. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE (CHELTUIELI CALCULATE)
68 Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele

V. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
69 Cheltuieli cu impozitul pe profit

Scanned with OKEN Scanner

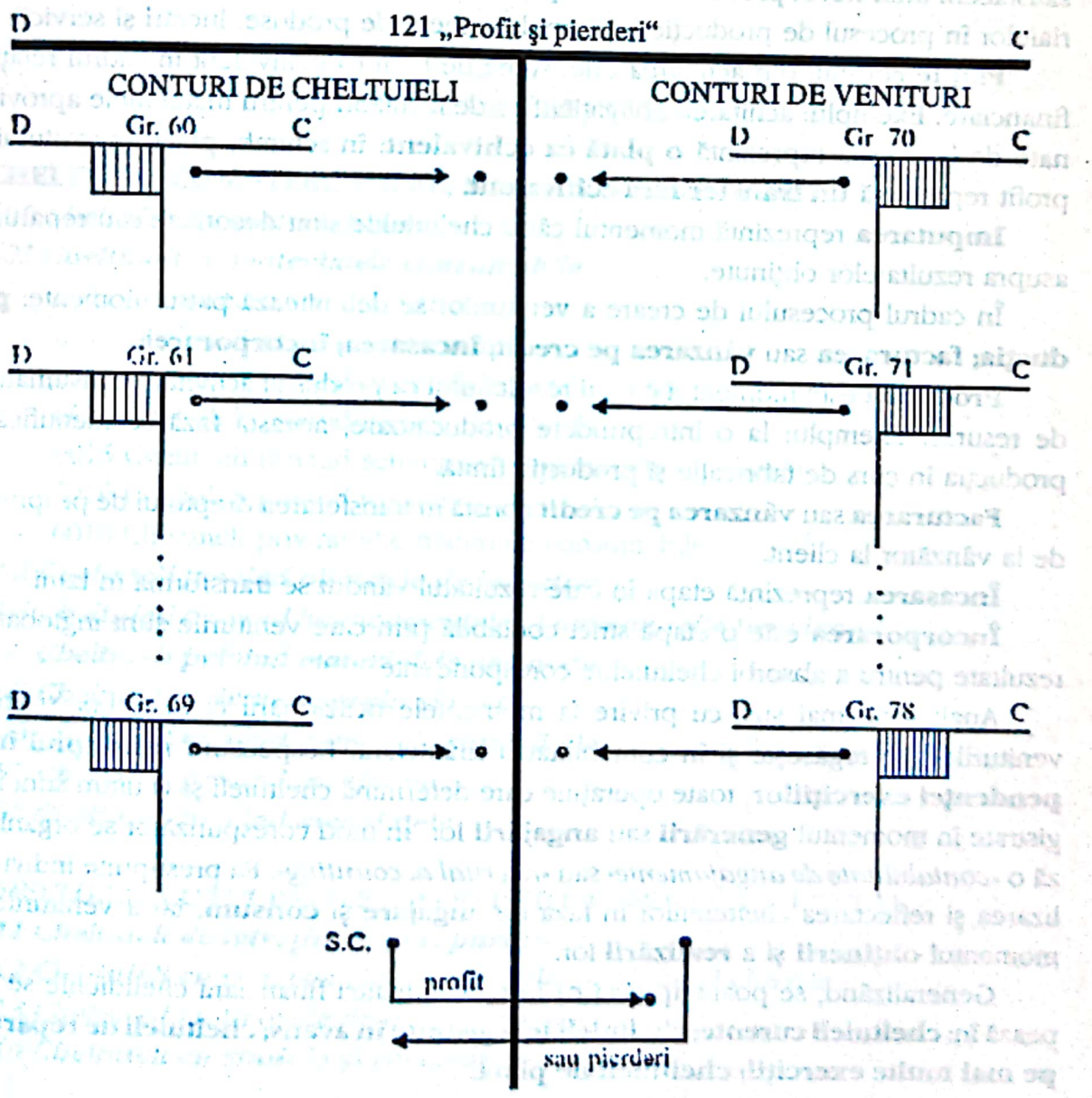
Conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli" sunt conturi de activ, debitându-se în cursul lunii cu înregistrarea cheltuielilor în:

- momentul angajării obligaţiei băneşti generatoare de plăţi sau consumatoare de resurse;
- momentul consumului resurselor;
- momentul plăţii, respectiv achitării unor sume în cadrul relaţiilor financiare.

Se creditează la sfârşitul lunii cu decontarea (imputarea) cheltuielilor asupra rezultatelor obţinute, respectiv prin preluarea acestora în contul 121 „Profit şi pierdere".

În urma acestor înregistrări toate conturile de cheltuieli se soldează.

Contul 121 „Profit şi pierderi" realizează legătura dintre conturile de cheltuieli şi cele de venituri şi conturile de bilanţ (din clasele 1-5) care, schematic, se prezintă astfel:



Pentru reprezentarea cheltuielilor şi veniturilor se porneşte de la caracterul de proces al activităţilor consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate. Ocazionarea cheltuielilor şi crearea veniturilor se derulează în mai multe etape succesive sau simultane de timp. Astfel, în cazul procesului cheltuielilor se întâlnesc patru momente: angajarea, consumul, plăţile, imputarea.

Angajarea are loc în momentul în care se contractează obligaţia bănească generatoare de plăţi sau consumatoare de resurse. Exemplu: în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizori angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care s-a creat obligaţia bănească faţă de furnizori de a plăti stocurile primite de la aceştia.

Consumul este specific utilizării efective sau „sacrificării" resurselor în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive, după caz. Exemplu: utilizarea materialelor în procesul de producţie în scopul obţinerii de produse, lucrări şi servicii.

Plăţile constau din achitarea unei sume de bani ca echivalent în cadrul relaţiilor financiare. Exemplu: achitarea obligaţiei faţă de furnizori pentru materialele aprovizionate de la aceştia reprezintă **o plată ca echivalent**; în schimb, plata impozitului pe profit reprezintă **un transfer fără echivalent.**

Imputarea reprezintă momentul când cheltuielile sunt decontate sau repartizate asupra rezultatelor obţinute.

În cadrul procesului de creare a veniturilor se delimitează patru momente: **producţia; facturarea** sau **vânzarea pe credit; încasarea; încorporarea.**

Producţia este momentul creării rezultatului ca produs al activităţii consumatoare de resurse. Exemplu: la o întreprindere producătoare, această fază se identifică cu producţia în curs de fabricaţie şi producţia finită.

Facturarea sau **vânzarea pe credit** constă în transferarea dreptului de proprietate de la vânzător la client.

Încasarea reprezintă etapa în care rezultatul vândut se transformă în bani.

Încorporarea este o etapă strict contabilă prin care veniturile sunt înglobate în rezultate pentru a absorbi cheltuielile corespondente.

Analiza de mai sus, cu privire la momentele ocazionării cheltuielilor şi creării veniturilor, se regăseşte şi în contabilitatea financiară. Respectând **principiul independenţei exerciţiilor**, toate operaţiile care determină cheltuieli şi venituri sunt înregistrate în momentul **generării** sau **angajării** lor. În mod corespunzător se organizează o *«contabilitate de angajamente»* sau *«accrual accounting»*. Ea presupune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de **angajare** şi **consum**, iar a veniturilor în momentul **obţinerii** şi a **realizării** lor.

Generalizând, se poate aprecia că în contabilitatea financiară cheltuielile se grupează în: **cheltuieli curente; cheltuieli înregistrate în avans; cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii; cheltuieli de plată.**

Scanned with OKEN Scanner

Prima categorie, **cheltuielile curente,** cuprinde cheltuielile angajate şi recunoscute de rezultatul exerciţiului curent sau în curs.

Cheltuielile înregistrate în avans şi **cele de repartizat pe mai multe exerciţii** sunt, după caz, cheltuieli constatate sau angajate în exerciţiul „N", dar recunoscute de rezultatul exerciţiului „N+1" sau exerciţiul „N+a", (a = 1,... n).

În ceea ce priveşte **cheltuielile de plată** sunt consumurile constatate efectiv pentru care nu s-au primit până la închiderea exerciţiului documentele de constatare (exemplu, drepturile cuvenite angajaţilor la închiderea exerciţiului cu titlu de concedii de plătit, impozite şi taxe datorate, dobânzi datorate).

Structurile de cheltuieli, delimitate în contabilitatea financiară potrivit naturii lor definesc conţinutul **clasei 6 „Conturi de cheltuieli"** cu următoarea componenţă:

CLASA 6
CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI

600 Cheltuieli cu materii prime

601 Cheltuieli cu materialele consumabile

6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilii
6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile

602 Cheltuieli privind obiectele de inventar

603 Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii

604 Cheltuieli privind materialele nestocate

605 Cheltuieli privind energia şi apa

606 Cheltuieli privind animalele şi păsările

607 Cheltuieli privind mărfurile

608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii

612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile

613 Cheltuieli cu primele de asigurare

614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

Scanned with OKEN Scanner

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 Cheltuieli cu colaboratorii

622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile

623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate

624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal

625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări

626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii

627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE

631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului

645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurări sociale

6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 Pierderi din creanţe

658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii

664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar

666 Cheltuieli privind dobânzile

667 Cheltuieli privind sconturile acordate

668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE

671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi

6712 Donaţii şi subvenţii acordate

6714 Pierderi din debitori diverşi

6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

Scanned with OKEN Scanner

672 Cheltuieli privind operaţiile de capital

6721 Cheltuieli privind activele cedate

6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele

6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele

6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor

6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri

6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

7.3. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR DIN ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

Desfăşurarea oricărei activităţi tehnico-economice de producţie, prestaţii sau comerciale, la nivelul regiilor autonome, companiilor/societăţilor comerciale şi al oricăror astfel de agenţi economici implică consumurile anumitor resurse primare (materii prime, materiale consumabile, mărfuri) şi auxiliare, resurse salariale, imobiliare şi băneşti, pe temeiul cărora se realizează producţia şi se asigură circulaţia valorilor materiale în economie.

„Exploatarea", în accepţiunea sa cea mai generică, defineşte *obiectul de activitate*

Scanned with OKEN Scanner

al fiecărui agent economic, iar realizarea lui înseamnă importante eforturi şi angajamente materiale şi băneşti.

7.3.1. Contabilitatea cheltuielilor cu materiile prime, materialele şi mărfurile

În ansamblul cheltuielilor de exploatare ale oricărui agent economic, ponderea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele în sfera producţiei şi costul mărfurilor vândute în sfera circulaţiei sunt dominante.

Înregistrarea în conturile de cheltuieli curente a valorilor materiale consumate diferă *în funcţie* de:

– metoda de contabilitate sintetică a stocurilor (metoda inventarului permanent, metoda inventarului intermitent);

– modul de repartizare (sau imputare) a diferenţelor de preţ aferente acestora;

– metoda de calcul a uzurii obiectelor de inventar.

Conturile folosite pentru reflectarea cheltuielilor de această natură, respectiv conturile din **grupa 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale şi mărfuri"**, sunt conturi de activ, care se debitează – în principiu – cu cheltuielile efective ale perioadei şi se creditează la sfârşitul exerciţiului (lunar) prin transferarea întregului rulaj debitor, în contul de calcul al rezultatului exerciţiului: **121 „Profit şi pierderi".**

7.3.1.1. Cheltuielile cu materiile prime

Se consideră materii prime acele sortimente destinate consumului productiv care constituie substanţa produselor finite.

Cheltuielile cu materiile prime sunt formate din:

- preţul de înregistrare al materiilor prime date în consum;
- preţul de înregistrare al materiilor prime constatate lipsă la inventariere;
- diferenţele de preţ aferente materiilor prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor cu materiile prime se realizează cu ajutorul **contului 600 „Cheltuieli cu materiile prime"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu materiile prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere;
- **se creditează** la sfârşitul perioadei prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la finele perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **600 „Cheltuieli cu materiile prime"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **600 „Cheltuieli cu materiile prime"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date în consum	**300**	– Transferul cheltuielilor colectate la sfârşitul perioadei asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime constatate lipsă la inventariere	**300**		
– Diferenţele de preţ aferente materiilor prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere	**308**		

Exemplu: În baza centralizatorului bonurilor de consum, se înregistrează materiile prime consumate în activitatea de exploatare de către unitatea patrimonială, în sumă de 26.000.000 lei. (Se utilizează metoda inventarului permanent).

În contabilitate aceasta se reflectă astfel:

600 „Cheltuieli cu materii prime" = **300** „Materii prime" **26.000.000**

Cheltuielile de transport aferente materialelor consumate, repartizate la sfârşitul lunii în baza coeficientului de repartizare sunt de 2.000.000 lei.

600 „Cheltuieli cu materii prime" = **308** „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" **2.000.000**

7.3.1.2. Cheltuieli cu materialele consumabile

Se consideră materiale consumabile acele materiale care se folosesc în procesul de producţie alături de materiile prime şi care, de regulă, nu se regăsesc în substanţa produsului finit.

Sunt formate din aceleaşi componente menţionate la cheltuielile cu materiile prime. Contabilitatea sintetică a cheltuielilor consumabile se realizează cu ajutorul **contului 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**.

Unităţile mari folosesc conturile de gradul II formate din detalierea **contului 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile"**, şi anume:

6011 „Cheltuieli cu materialele auxiliare"
6012 „Cheltuieli cu combustibilii"
6013 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat"

Scanned with OKEN Scanner

6014 „Cheltuieli privind piesele pentru schimb"
6015 „Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat"
6016 „Cheltuieli privind furajele"
6018 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile"

Conturile 6011-6018 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli de exploatare;**
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ;**
- **se debitează** cu materialele consumabile date în consum sau constatate lipsă la inventariere;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la finele perioadei.

Operaţiile privitoare la **conturile 6011-6018** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

6011-6018

Debit		**Credit**	
Operaţii cu care se debitează	**Contul corespondent creditor**	**Operaţii cu care se creditează**	**Contul corespondent debitor**
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date în consum	**3011-3018**	– Transferul cheltuielilor colectate la sfârşitul perioadei asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile constatate lipsă la inventariere	**3011-3018**		
– Diferenţele de preţ aferente materiilor prime date în consum sau constatate lipsă la inventariere	**308**		

7.3.1.3 Cheltuielile privind obiectele de inventar

Cheltuielile privind obiectele de inventar sunt reprezentate de **uzura acestora,** determinată de darea lor în folosinţă.

Uzura obiectelor de inventar se determină prin două modalităţi:

- **Integral,** la darea în folosinţă, uzura lor înregistrându-se o singură dată la darea în exploatare a acestora asupra cheltuielilor la nivelul preţurilor de înregistrare a obiectelor de inventar.
- **Eşalonat**, pe durata a cel mult trei exerciţii financiare. În acest caz se utilizează scadenţarul cheltuielilor, în care uzura lunară se determină prin raportarea preţului de înregistrare a obiectelor de inventar date în folosinţă la numărul de luni stabilite pentru eşalonarea în timp a includerii în cheltuieli a acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind obiectele de inventar se realizează cu ajutorul **contului 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu uzura obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la finele perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Uzura obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli integral la darea în folosinţă sau eşalonat în mai multe luni	322	– Transferul cheltuielilor colectate la sfârşitul perioadei asupra contului de profit şi pierdere	121

Exemplu:

Uzura obiectelor de inventar date în folosinţă aferentă lunii curente-calculată după metoda „50% la darea în folosinţă şi 50% la scoaterea din folosinţă" – este de 500.000 lei. În baza centralizatorului bonurilor de consum, în contabilitate, această operaţie economică se va reflecta prin formula contabilă:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	**322** „Uzura obiectelor de inventar"	**500.000**

7.3.1.4. Cheltuielile privind baracamentele şi amenajările proprii

Cheltuielile privind baracamentele şi amenajările provizorii sunt formate din:
- valoarea la cost de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii vândute;
- valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii demolate, din care se recuperează materiale;
- valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii constatate lipsă la inventariere.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind baracamentele şi amenajările provizorii se realizează cu ajutorului **contului 603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"**

Scanned with OKEN Scanner

care: ● după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
● după funcţia contabilă este asimilat conturilor **de activ**;
● **se debitează** cu valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii vândute, demolate sau constatate lipsă la inventariere;
● **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
● nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii vândute	323	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea la cost de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii demolate	323		
– Valoarea la cost de achiziţie a baracamentelor şi amenajărilor provizorii constatate lipsă la inventariere	323		

7.3.1.5. Cheltuielile privind materialele nestocate

Materialele nestocate sunt acele materiale consumabile, nestocate de unitatea economică, care nu trec printr-un cont de gestiune (de stocuri) şi care se înregistrează pe măsura aprovizionării lor asupra cheltuielilor de exploatare (de exemplu imprimatele).

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind materialele nestocate se realizează cu ajutorul **contului 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"**

care: ● după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
● după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
● **se debitează** cu materialele nestocabile aprovizionate de la furnizori;
● **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
● nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea materialelor nestocate aprovizionate, cu facturi, de la furnizori	**401**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea materialelor nestocate aprovizionate, fără facturi, de la furnizori	**408**		
– Valoarea materialelor nestocate aprovizionate, cu facturi, de la furnizori, în cazul când acestea au fost considerate anterior cheltuieli anticipate	**471**		

7.3.1.6. Cheltuielile privind energia şi apa

Consumurile de energie şi apă, indiferent de destinaţia lor, pe măsura livrării acestora de către furnizori se înregistrează ca o cheltuială de exploatare.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind energia şi apa se realizează cu ajutorul **contului 605 „Cheltuieli privind energia şi apa"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea consumului de energie şi apă;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 605 „Cheltuieli privind energia şi apa"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **605 „Cheltuieli privind energia şi apa"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea consumurilor de energie şi apă facturate de furnizori	**401**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea consumurilor de energie şi apă, pentru care nu s-a primit factura furnizorilor	**408**		
– Valoarea consumurilor de energie şi apă facturate de furnizori, înregistrate anterior la cheltuieli anticipate, ce aparţin perioadei curente	**471**		

Exemplu: În baza facturilor se înregistrează consumul de energie electrică, energie termică şi apă pentru luna curentă în sumă de 20.000.000 lei, TVA 22%.

Scanned with OKEN Scanner

x

%	=		
		401 „Furnizori“	**24.4000.000**
605 „Cheltuieli privind energia şi apa“			20.000.000
4426 „TVA deductibilă“			4.400.000

x

7.3.1.7. Cheltuielile cu animalele şi păsările

Sunt considerate cheltuieli cu animalele şi păsările valoarea animalelor şi păsărilor achiziţionate din afara unităţii, vândute sau constatate lipsă la inventariere.

Animalele şi păsările vândute care provin din producţia proprie, nu se trec asupra cheltuielilor, ele diminuând veniturile din producţia stocată.

De asemenea, animalele şi păsările care se vând ca mărfuri, rezultate, de regulă, după sacrificare, se trec mai întâi asupra contului de mărfuri şi apoi se vând ca atare.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor cu animalele şi păsările se realizează cu ajutorul **contului 606 „Cheltuieli cu animalele şi păsările“**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea animalelor şi păsărilor vândute sau constatate lipsă de inventariere;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 606 „Cheltuieli cu animalele şi păsările“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **606 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor, provenite din afara unităţii vândute	**361**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor, provenite din afara unităţii, constatate lipsă la inventariere	**361**		
– Diferenţele de preţ aferente animalelor şi păsărilor provenite din afara unităţii, vândute sau constatate lipsă la inventariere	**368**		

Scanned with OKEN Scanner

7.3.1.8. Cheltuieli privind mărfurile

Asemenea cheltuieli apar numai la unităţile care vând mărfuri cu ridicata sau amănuntul.

Sunt formate din preţul de cumpărare al mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind mărfurile se realizează cu ajutorul **contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **607 „Cheltuieli privind mărfurile"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la cost de achiziţie a mărfurilor vândute	371	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea la cost de achiziţie a mărfurilor constatate lipsă la inventariere	371		

7.3.1.9. Cheltuielile privind ambalajele

Fac parte din cheltuielile privind ambalajele:

– ambalajele care circulă în sistemul de vânzare-cumpărare ce se vând ori apar ca lipsuri la inventariere;

– ambalajele care circulă în sistem de restituire ce nu se pot restitui furnizorilor.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind ambalajele se realizează cu ajutorul **contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu ambalajele care circulă în sistem de vânzare-cumpărare, ce se vând ori se constată lipsă la inventariere, precum şi cu ambalajele care circulă în sistem de restituire ce nu sunt restituite furnizorilor.

Scanned with OKEN Scanner

- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **608 „Cheltuieli privind ambalajele"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor care circulă în sistem de vânzare-cumpărare, vândute sau constatate lipsă la inventariere	381	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Diferenţele de preţ aferente ambalajelor care circulă în sistem de vânzare-cumpărare, vândute sau constatate lipsă la inventariere	388		
– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor	409		

7.3.2. Contabilitatea cheltuielilor cu lucrările şi serviciile executate de terţi

În structura serviciilor generale prestate de terţi se cuprind acele lucrări şi servicii care sunt nemijlocit ocazionate de desfăşurarea activităţii de ansamblu a unui agent economic cum sunt: întreţineri şi reparaţii, redevenţe, locaţii de gestiune, chirii, prime de asigurare, studii şi cercetări.

Asemenea cheltuieli sunt reflectate în conturi sintetice de gradul I ce fac parte din **grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"**.

7.3.2.1. Cheltuielile de întreţinere şi reparaţii

Întreţinerile şi reparaţiile efectuate de terţi fac obiectul unei categorii aparte de cheltuieli a cărei contabilitate sintetică se realizează cu ajutorul **contului 611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"**

care:
- după conţinitul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi;

Scanned with OKEN Scanner

- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **611 „Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi, facturate	**401**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi, nefacturate	**408**		
– Valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate şi trecute asupra cheltuielilor perioadei	**471**		

Exemplu: În baza facturii se înregistrează valoarea unei lucrări de reparaţii efectuată de către furnizorul „X" în sumă de 40.000.0000 lei, TVA 22%.

%	=	**401** „Furnizori"	**48.800.000**
611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"			40.000.000
4426 „TVA deductibilă"			8.800.000

7.3.2.2. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile

Redevenţele reprezintă obligaţii de plată datorate de o unitate economică care a preluat în concesiune imobilizări pentru a le exploata în scopuri productive.

Locaţiile de gestiune reprezintă o modalitate de preluare, pentru exploatare, de spaţii productive pe o perioadă limitată de timp, pe bază de contracte de locaţie. Unitatea care a preluat spaţii productive în locaţii de gestiune, numită locatar, datorează unităţii care a predat activele respective, sub această formă, taxe lunare care se vor considera cheltuieli de exploatare.

Chiriile reprezintă obligaţii de plată datorate de o unitate economică pentru folo-

Scanned with OKEN Scanner

sirea unor imobilizări ce sunt proprietatea altora şi care sunt închiriate pe timp determinat pentru a putea fi exploatate în diferite scopuri.

Contabilitatea sintetică a acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate sau plătite;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, facturate	**401**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, pentru care nu s-au întocmit facturi	**408**		
– Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, facturate, înregistrate anterior drept cheltuieli înregistrate în avans	**471**		
– Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, achitate prin bancă	**5121**		
– Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate, achitate prin casierie	**5311**		

7.3.2.3. Cheltuielile cu primele de asigurare

Primele de asigurare se datorează diferitelor societăţi pentru asigurarea unor bunuri ale unităţii economice pe bază de contracte de asigurare.

Contabilitatea sintetică a acestora se realizează cu ajutorul **contului 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este un cont de **activ**;

Scanned with OKEN Scanner

- **se debitează** cu valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea primelor de asigurare datorate, facturate	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea primelor de asigurare datorate, pentru care nu s-au întocmit facturi	408		
– Valoarea primelor de asigurare datorate, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate	471		
– Valoarea primelor de asigurare datorate, achitate prin bancă	5121		
– Valoarea primelor de asigurare datorate, achitate în numerar	5311		

7.3.2.4. Cheltuielile cu studiile şi cercetările

Se consideră cheltuieli cu studiile şi cercetările acele acţiuni care se fac pentru interesul general al producţiei şi marketingului producţiei fabricate şi comercializate, de către terţi.

De menţionat că acele cheltuieli ce se referă la cercetări aplicative se consideră imobilizări necorporale şi se înregistrează în contabilitate ca atare.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor cu studiile şi cercetările se realizează cu ajutorul **contului 614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea studiilor şi cercetărilor de interes general executate de terţi;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea studiilor şi a cercetărilor executate de terţi, facturate	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea studiilor şi a cercetărilor executate de terţi, pentru care nu s-au întocmit facturi	408		
– Valoarea studiilor şi a cercetărilor executate de terţi, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate	471		

7.3.3. *Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizările şi provizioanele*

În capitolele anterioare au fost tratate conceptele şi mecanismele noţiunilor de „amortizări" şi „provizioane". S-a reţinut faptul că ele generează, pe măsura constituirii lor, cheltuieli care în contabilitate se urmăresc cu ajutorul unor conturi distincte după natura lor economică, adică pe elemente primare.

Pentru contabilizarea lor s-a prevăzut **grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele"**, din care fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"

686 „Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele"

687 „Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele"

– Unităţile economice **mici şi mijlocii** folosesc conturile sintetice de gradul I menţionate mai sus.

– Unităţile economice **mari** trebuie să utilizeze conturi sintetice de gradul II, pe care se defalcă conturile sintetice de gradul I de mai sus.

În categoria acestor cheltuieli se cuprind:

- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale;
- provizioanele constituite pentru riscuri şi cheltuieli ce privesc activitatea de exploatare;
- provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor, a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie;
- provizioanele constituite pentru creanţe neîncasabile, clienţi dubioşi, rău platnici sau în litigiu, precum şi pentru deprecierea altor active circulante.

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"** care se desfăşoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

Scanned with OKEN Scanner

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"
6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante"

Conturile 6811-6814 se caracterizează astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu amortizarea lunară calculată pentru imobilizările necorporale şi corporale precum şi cu provizioanele constituite ori suplimentate de natura cheltuielilor de exploatare;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **conturile 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", 6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"** şi **6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **6811, 6812, 6813, 6814** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale	2801-2808	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale	2810-2818		
– Valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri şi cheltuieli când acestea privesc exploatarea	1511, 1512, 1513, 1518		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru deprecierea imobilizărilor	290, 291, 293, 296		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs	390-398		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru creanţe neîncasabile, clienţi dubioşi, rău platnici sau în litigiu	491		

Scanned with OKEN Scanner

7.3.4. Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terţi

În structura altor servicii prestate de terţi se cuprind acele lucrări şi servicii care sunt indirect legate de desfăşurarea activităţii de ansamblu a unui agent economic. Cheltuielile generate de asemenea lucrări şi servicii sunt reflectate în conturile din **grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi.**

7.3.4.1. Cheltuielile cu colaboratorii

Cheltuielile cu colaboratorii sunt reprezentate de sumele datorate colaboratorilor externi pentru prestările efectuate unităţii economice.

Din remuneraţiile datorate se reţine impozitul cuvenit, calculat ca impozit pe salarii, care se înregistrează ca o reţinere din sumele brute calculate.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor cu colaboratorii externi se realizează cu ajutorul **contului 621 „Cheltuieli cu colaboratorii"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu sumele datorate colaboratorilor externi pentru prestaţiile efectuate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 621 „Cheltuieli cu colaboratorii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **621 „Cheltuieli cu colaboratorii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele datorate colaboratorilor externi pentru prestaţiile efectuate	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Sumele datorate colaboratorilor externi pentru prestaţiile efectuate, sume trecute anterior în categoria cheltuielilor anticipate	471		

7.3.4.2. Chletuielile privind comisioanele şi onorariile

În categoria cheltuielilor cu comisioanele şi onorariile se cuprind: comisioane datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate, comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de plasament, comisioane de

Scanned with OKEN Scanner

intermediere, onorarii de conciliere, onorarii de contencios, expertize de specialitate şi alte cheltuieli similare.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor privind comisioanele şi onorariile se realizează cu ajutorul **contului 622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu sumele datorate privind comisioanele şi onorariile;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume datorate privind comisioanele şi onorariile, facturate	**401**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Sume datorate privind comisioanele şi onorariile, pentru care nu s-au întocmit facturi	**408**		
– Sume datorate privind comisioanele şi onorariile, facturate, trecute anterior în categoria cheltuielilor anticipate	**471**		

7.3.4.3. Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate

Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate se consideră deductibile sub aspect fiscal într-un anumit procent din profitul brut al agenţilor economici*.

Peste acest procent cheltuielile în cauză sunt considerate nedeductibile sub aspect fiscal, deci supuse impozitului pe profit.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor de protocol, reclamă şi publicitate se realizează cu ajutorul **contului 623 „Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;

* Potrivit O.G. nr. 83/dec. 1997 pentru modificarea şi completarea O.G. nr. 70/1997 privind impozitul pe profit, cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita a 1% aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor şi cheltuielilor aferente mai puţin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului iar cheltuielile de reclamă şi publicitate sunt deductibile în totalitate la calculul profitului impozabil.

Scanned with OKEN Scanner

- **se debitează** cu cheltuielile datorate sau achitate care privesc acţiunile de protocol, reclamă şi publicitate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea sumelor datorate terţilor pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, facturate	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea sumelor datorate terţilor pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, pentru care nu s-au întocmit încă facturi	408		
– Valoarea sumelor datorate terţilor pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, achitate direct prin bancă	5121		
– Valoarea sumelor datorate terţilor pentru acţiuni de protocol, reclamă şi publicitate, achitate prin casierie	5311		

7.3.4.4. Cheltuielile cu transportul de bunuri şi de personal

În categoria cheltuielilor cu transportul de bunuri şi personal se cuprind acele prestaţii efectuate de terţi pentru transporutul produselor fabricate, transportul mărfurilor vândute, transportul altor bunuri şi transporturi colective de persoane la şi de la locul de muncă.

Nu se cuprind în această categorie cheltuielile privind cumpărarea de materii prime şi materiale, care fac parte din costul lor de achiziţie şi se înregistrează la conturile corespunzătoare de stocuri.

În cazul în care cheltuielile cu transportul mărfurilor aprovizionate se cuprind aici, trebuie ca la sfârşitul lunii cheltuielile în cauză aferente stocului de mărfuri să fie trecute temporar asupra mărfurilor în stoc, pentru a nu denatura rezultatul financiar al perioadei.

Contabilitatea sintetică a cheltuielilor amintite se realizează cu ajutorul **contului 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"**

Scanned with OKEN Scanner

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu cheltuielile aferente transportului de bunuri, precum şi pentru transportul colectiv de personal;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea transporturilor de bunuri si de personal, facturate de către terţi	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea transporturilor de bunuri şi de personal, pentru care nu s-au primit încă facturi	408		
– Valoarea transporturilor de bunuri şi de personal, facturate de către terţi, trecute anterior asupra cheltuielilor anticipate	471		
– Valoarea transporturilor de bunuri şi de personal, achitate direct prin bancă	5121		
– Valoarea transporturilor de bunuri şi de personal, achitate prin casierie	5311		
– Valoarea transporturilor de bunuri şi de personal, achitate din avansuri de trezorerie	542		

7.3.4.5. Cheltuielile cu deplasări, detaşări şi transferări

Fac parte din această categorie următoarele cheltuieli:
- deplasări în interes de serviciu: diurnă, cazare, transport;
- detaşări pe perioade limitate de timp în interes de serviciu pentru care se plătesc diurne, cazare, transport;
- drepturile cuvenite angajaţilor şi familiilor acestora transferaţi sau mutaţi împreună cu unitatea în altă localitate.

Contabilitatea sintetică a acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;

Scanned with OKEN Scanner

- **se debitează** cu sumele datorate sau achitate, reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sume datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul), facturate	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Sume datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul), pentru care nu s-au întocmit încă facturi	408		
– Sume datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul), facturate, care au fost trecute anterior la cheltuieli anticipate	471		
– Sume datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul), achitate direct prin bancă	5121		
– Sume datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul), achitate prin casierie	5311, 5314		
– Sume datorate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul), decontate din avansuri de trezorerie	542		

7.3.4.6. Cheltuielile poştale şi taxele de telecomunicaţii

Sunt considerate cheltuieli poştale şi de telecomunicaţii acele cheltuieli de poştă, telegraf, telefon, interfon, radio, televizor etc. care se fac în interesul general al unităţii.

Contabilitatea sintetică a acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"**

Scanned with OKEN Scanner

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate sau achitate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, facturate	401	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, pentru care nu s-au întocmit încă facturi	408		
– Valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, facturate, considerate anterior cheltuieli anticipate	471		
– Valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, achitate direct prin bancă	5121		
– Valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, achitate prin casierie	5311		
– Valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate, achitate din avansuri de trezorerie	542		

7.3.4.7. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate

Se consideră servicii bancare acele servicii prestate de bănci care nu au un caracter de cheltuieli financiare şi care se concretizează în:
- comisioane bancare pentru efectuarea operaţiilor de decontare din conturile bancare;
- cheltuieli pentru procurarea de titluri prin intermediul băncilor;
- comisioane şi cheltuieli pentru emisiuni de împrumuturi;
- cheltuieli pe efecte de comerţ;
- alte cheltuieli şi comisioane pentru prestări de servicii.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste cheltuieli fac obiectul **contului 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea serviciilor bancare şi asimilate plătite;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea serviciilor bancare şi asimilate plătite, trecute anterior asupra cheltuielilor anticipate	**471**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea serviciilor bancare şi asimilate, decontate direct din conturi bancare	**5121, 5124**		
– Valoarea serviciilor bancare şi asimilate, achitate prin casieria unităţii	**5311, 5314**		

7.3.4.8. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

Acele servicii executate de terţi care sunt indirect legate de desfăşurarea activităţii unităţii ce nu pot fi delimitate pe **conturile 621-627**, se consideră alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi şi se înregistrează la **contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terţi;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele datorate pentru alte servicii executate şi facturate de terţi	**401**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Sumele datorate pentru alte servicii executate, dar nefacturate încă de terţi	**408**		
– Sumele datorate pentru alte servicii executate şi facturate de terţi, considerate anterior cheltuieli anticipate	**471**		
– Sumele datorate pentru alte servicii executate, achitate direct din conturile bancare	**5121, 5124**		
– Sumele datorate pentru alte servicii executate, achitate prin casieria unităţii	**5311, 5314**		

7.3.5. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

Contabilitatea acestor cheltuieli este structurată pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte asimilate şi se realizează cu ajutorul conturilor ce fac obiectul grupei de **conturi 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate"**.

7.3.5.1. Cheltuielile cu impozitul pe salarii

În legislaţia financiară a României impozitul pe salarii achitat de către agenţii economici poate fi grupat astfel:

- Impozit pe salariile cuvenite personalului şi colaboratorilor externi care se reţine şi se decontează cu bugetul statului din drepturile brute cuvenite acestora. Deoarece drepturile brute pentru salarii se înregistrează ca atare în conturi de cheltuieli distincte, reţinerile de impozit pe salarii nu se mai înregistrează ca şi cheltuieli.
- Impozitul suplimentar datorat statului ce nu se reţine din drepturile salariale, ci se suportă de către unitatea economică ca o cheltuială.

În prezent un asemenea impozit nu se mai practică la nivelul agenţilor economici, deci **contul 631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii"** prevăzut în planul de conturi a rămas fără obiect.

7.3.5.2. Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Sunt considerate cheltuieli următoarele impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului statului sau altor organisme publice:

a) Prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă, devenită nedeductibilă. Se

Scanned with OKEN Scanner

referă la suportarea pe cheltuieli a TVA deductibilă aferentă produselor, lucrărilor şi serviciilor scutite de impozitare. Se calculează ca diferenţă între TVA deductibilă înregistrată în contabilitate pentru cumpărările de mărfuri, bunuri şi servicii şi TVA ce se deduce efectiv, ţinând seama de operaţiile scutite de TVA. O asemenea diferenţă se suportă de unitate ca o cheltuială;

b) Taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură;

c) Impozite, taxe şi vărsăminte, datorate bugetului statului ca: diferenţe de preţ la gaze şi ţiţei, obţinute din producţia internă, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat etc.;

d) Datorii şi vărsăminte de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice cum ar fi: contribuţia la constituirea fondului special pentru cercetare-dezvoltare, fondul special pentru ajutorarea persoanelor handicapate, fondul de asigurări sociale a ţărănimii etc.

Contabilitatea sintetică a acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului de stat sau altor organisme publice;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“ Credit

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă	**4426**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– TVA colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură	**4427**		
– Decontări cu bugetul statului privind impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	**446**		
– Datoriile şi vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice	**447**		

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, **contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** care ţine evidenţa cheltuielilor cu alte impozite, taxe datorate de către unităţile patrimoniale, bugetului statului sau altor organisme se debitează în corespondenţă cu următoarele **conturi**:

– **4426** cu prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă;

– **4427** pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură;

– **446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"** pentru decontări cu bugetul statului sau bugetele locale, cum sunt: accize, impozit pe ţiţeiul din producţia internă şi pe gaze naturale, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi vărsăminte din profitul net al regiilor autonome;

– **447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"** pentru: contribuţia unităţii la fondul de risc şi accidente, la fondul de cercetare-dezvoltare şi alte vărsăminte asimilate etc.

Se exemplifică determinarea proratei TVA deductibilă devenită nedeductibilă şi reflectarea acesteia în contabilitate:

La sfârşitul lunii, decontul privind TVA prezintă următoarele date:

I. Ieşiri, bunuri livrate – servicii prestate

1. Operaţii impozabile	10.000.000	–
2. TVA aferentă operaţiilor impozabile	–	2.200.000
3. Operaţii export (cota 0%)	1.000.000	–
4. Operaţii scutite	5.000.000	–
5. Regularizări	–	–
TOTAL OPERAŢII	16.000.000	2.200.000

$$\text{Prorata} = \frac{16.000.000-1.000.000}{16.000.000} = 93{,}75\%$$

II. Intrări de bunuri şi servicii

1. Cumpărări de bunuri, servicii pentru nevoile firmei	6.000.000	
2. TVA deductibilă	–	1.320.000
TOTAL OPERAŢII	6.000.000	1.320.000

TOTAL TVA de dedus ..... 1.237.500 lei

$$\frac{1.320.000 \times 93.75}{100} = 1.237.500 \text{ lei}$$

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile care intervin sunt:

a) TVA – deductibilă:

4427 „TVA – colectată"	=	**4426** „TVA deductibilă"	**1.237.500**

b) TVA – nedeductibilă:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**4426** „TVA deductibilă"	**82.500**

Fondurile speciale constituite de agenţii economici, care reprezintă în acelaşi timp obligaţii financiare reflectate în **contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**, sunt:

■ *contribuţia la fondul special pentru sănătate* (1-10%), reglementată prin Ordonanţa Guvernului nr. 22/1992, aprobată prin Legea nr. 114/1992 se compune din:

– cota procentuală de 10% aplicată la încasările realizate din acţiuni de publicitate pentru produsele din tutun, ţigări şi băuturi alcoolice;

– cota de 1% la sumele încasate din vânzarea produselor din tutun, ţigări şi băuturi alcoolice (de către agenţii economici producători şi importatori de aceste produse);

– cota de 1% la adaosul comercial încasat din vânzarea produselor din tutun, ţigări şi băuturi alcoolice (pentru agenţii economici alţii decât cei enunţaţi anterior care comercializează produsele de această natură).

Înregistrarea în contabilitate – presupunând că suma stabilită este de 500.000 lei – se efectuează astfel:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**447** „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"	**500.000**

■ *contribuţia la constituirea fondului asigurărilor sociale pentru agricultori*, reglementată prin H.G. nr. 3/1997, plătitori fiind agenţii economici cu personalitate juridică care produc, industrializează şi comercializează produse agricole şi alimentare din ţară şi din import, indiferent de ponderea acestor activităţi în totalul veniturilor realizate, cotele procentuale fiind diferenţiate pe tipuri de activităţi (producţie agricolă 3,5%, industrializare produse agricole 2,0% şi comercializare produse agricole şi alimentare 4,0%).

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea în contabilitate a acestei contribuţii, presupunând că este în sumă de 600.000 lei, respectiv constituirea obligaţiei, se face astfel:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	**447** „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate“		**600.000**

Potrivit Ordonanţei de urgenţă nr. 102/iunie 1999, regiile autonome, societăţile comerciale, organizaţiile cooperatiste şi alte organizaţii economice care utilizează munca salariată aplică o cotă procentual de 3% asupra totalului sumelor brute ce se plătesc ca salarii şi alte drepturi salariale, inclusiv asupra câştigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, pentru constituirea *fondului special de solidaritate socială.*

Se înregistrează în contabilitate constituirea acestui fond, respectiv a obligaţiei de virare:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	**447** „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate“		**300.000**

7.3.6. Contabilitatea cheltuielilor cu personalul

Pentru munca prestată de către personalul angajat, unităţile economice datorează acestuia salarii. Ele se negociază şi se prevăd în contracte de muncă încheiate cu salariaţii. Pe lângă salariile cuvenite se mai plătesc salariaţilor prime sau sporuri de diferite feluri.

Toate datoriile către personal se stabilesc lunar şi reprezintă pentru unităţile economice cheltuieli de personal ale exerciţiului financiar în curs.

Pe lângă salarii, unităţile economice calculează şi datorează statului şi altor organisme sociale diferite impozite şi taxe, care pot fi considerate cheltuieli patronale asupra salariilor.

Cheltuielile cu personalul fac obiectul grupei de **conturi 64 „Cheltuieli cu personalul“**. În cadrul acesteia funcţionează conturi cu ajutorul cărora se înregistrează salariile personalului sau cheltuielile cu asigurările şi protecţia socială.

7.3.6.1. Cheltuielile cu remuneraţiile personalului

Cheltuielile cu remuneraţiile personalului sunt formate din salarii şi alte drepturi cuvenite personalului pentru munca prestată. Ele se înregistrează în contabilitate lunar, pe baza statelor de plată, la nivelul drepturilor salariale brute, cu ajutorul **contului 641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului“**

Scanned with OKEN Scanner

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu remuneraţiile şi alte drepturi cuvenite personalului;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea remuneraţiilor şi a altor drepturi cuvenite personalului	421	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exerciţiului încheiat	4281		

7.3.6.2. Cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială

Cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială fac parte din **cheltuielile patronale**, pe care unitaţile economice le calculează şi le datorează statului sau altor organisme sociale. Ele fac obiectul **contului 645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"**

care se desfăşoară pe următoarele conturi de gradul II:

6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"

6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"

6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"

Conturile: 6451, 6452 şi **6458** pot fi caracterizate astfel:
- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu cheltuielile privind asigurările şi protecţia socială datorate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 6451"Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"**, **6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"** şi **6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"** pot fi reflectate în contabilitatea sintetică astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **6451, 6452, 6458** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Contribuţia unităţii la asigurările sociale, calculată în procente la salariile brute acordate personalului încadrat cu contract de muncă (6451)	**4311**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Contribuţia de 5% a unităţii la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (6452)	**4371**		
– Sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecţia socială, altele decât cele suportate din CAS (6458)	**423**		

Exemplu:

În baza centralizatorului statelor de plată se înregistrează:

– obligaţia unităţii patrimoniale faţă de angajaţi pentru munca prestată în sumă de 30.000.000 lei;

– contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS) în cotă de 30%;

– contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj în cotă de 5%.

641 „Cheltuieli cu salariile personalului“	=	**421** „Personal remuneraţii datorate“	**30.000.000**
6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale“	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale“	**9.000.000**
6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj“	=	**4371** „Contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru ajutor de şomaj“	**1.500.000**

7.3.7. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare

În categoria acestor cheltuieli sunt cuprinse pierderile din creanţe, diferenţe din lichidarea datoriilor şi creanţelor, precum şi alte cheltuieli de exploatare privind gestiunea, când reprezintă operaţiuni curente ale unităţii patrimoniale.

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează prin conturile din **grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare“**.

Scanned with OKEN Scanner

7.3.7.1. Contabilitatea privind pierderile din creanţe

Acele creanţe concretizate în clienţi proveniţi din operaţii comerciale care devin incerţi, rău platnici, dubioşi sau aflaţi în litigiu fac obiectul **contului 654 „Pierderi din creanţe"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu pierderile din creanţe suportate de unitatea economică;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 654 „Pierderi din creanţe"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **654 „Pierderi din creanţe"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scăderii din evidenţă a clienţilor incerţi sau în litigiu	416	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121

7.3.7.2. Alte cheltuieli din exploatare

Activitatea de exploatare presupune şi alte cheltuieli ce nu pot fi individualizate pe conturile de cheltuieli de exploatare amintite, după cum urmează:
- diferenţe din lichidarea unor creanţe;
- diferenţe din lichidarea unor datorii;
- valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii, considerate cheltuieli anticipate în exerciţiul financiar precedent, repartizate asupra cheltuielilor curente în perioadele următoare conform scadenţarului;
- alte cheltuieli de exploatare.

Contabilitatea sintetică a acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli de exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu alte cheltuieli de exploatare efectuate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **658 „Alte cheltuieli de exploatare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţe din lichidarea creanţelor	**411-418, 425, 4282, 4311, 4382, 441, 4424, 445, 4482, 4511, 4518, 456, 458, 461, 409**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Diferenţe din lichidarea datoriilor	**167, 401-408, 409, 421-4281, 431-4381, 441-4481, 451-458, 462**		
– Valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii repartizate în perioadele următoare conform scadenţarului	**471**		

7.4. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR DIN ACTIVITATEA FINANCIARĂ

7.4.1. Pierderile din creanţe legate de participaţii

Activitatea financiară a agenţilor economici cuprinde: derularea relaţiilor financiare de capital; organizarea şi asigurarea circuitului lichidităţilor şi disponibilului în conturile bancare; emiterea, cumpărarea, vânzarea şi răscumpărarea hârtiilor de valoare; angajarea şi plasarea titlurilor de împrumuturi şi altele.

Această activitate angajează diverse categorii de cheltuieli şi generează venituri.

Sunt considerate **cheltuieli financiare** acele cheltuieli care sunt strict legate de activitatea financiară a agentului economic şi se referă la:

- pierderi din creanţe legate de participaţii;
- cheltuieli privind titlurile de plasament cedate;
- cheltuieli din diferenţe de curs valutar;
- cheltuieli privind sconturile acordate;
- alte cheltuieli financiare.

În practica economiei de piaţă, adeseori societăţile comerciale „mamă" îşi ajută societăţile comerciale „fiice" cu împrumuturi pe termen mijlociu şi lung în vederea redresării situaţiei economico-financiare precare a acestora din urmă. În acest fel societatea comercială „mamă" dobândeşte drepturi de creanţă asupra societăţii comerciale „fiice".

Scanned with OKEN Scanner

Cum situaţia economică a societăţii comerciale „fiice" poate evolua spre faliment, poate apărea situaţia în care societatea comercială „mamă" nu mai poate recupera ajutoarele financiare acordate şi, eventual, dobânzile aferente. În acest caz, în limita prevederilor legale, societatea comercială „mamă" poate include pierderile din aceste creanţe legate de participaţii în cheltuielile sale financiare. **Contul** care reflectă aceste cheltuieli este:

663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii"

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea pierderilor din creanţe imobilizate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea pierderilor din creanţe legate de participaţii	2671	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121

7.4.2. Cheltuielile privind titlurile de plasament cedate

În categoria titlurilor de plasament sunt cuprinse, aşa cum s-a arătat, acţiunile, obligaţiunile şi alte titluri asimilate, procurate de agentul economic deţinător cu scopul de a realiza prin revânzarea lor un câştig financiar. Aceste titluri sunt, de regulă, negociabile la bursă, asigurând pentru deţinător lichiditatea şi securitatea tranzacţiilor.

Dacă agentul economic nu va putea vinde titluri nici măcar la valoarea de achiziţie, el va realiza din aceste operaţii o pierdere. Diferenţele nefavorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament şi preţul de cesiune (vânzare) al acestora se va înregistra în **contul 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu pierderile rezultate din vânzarea titlurilor de plasament;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţele nefavorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament şi preţul de cesiune	**502, 503, 506, 508**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**

Exemplul 1: Un agent economic poate cumpăra dar şi revinde acţiunile emise de o altă societate comercială. În situaţia în care preţul de vânzare este mai mic decât cel de cumpărare, diferenţa reprezintă o cheltuială.

Considerând că preţul de cumpărare a celor 100 de acţiuni cumpărate este de 150.000 lei/acţiune iar cel de vânzare 140.000 lei/acţiune, în contabilitate aceasta se va reflecta astfel:

%	= **503** „Acţiuni"	**15.000.000**
5311 „Casa în lei"		14.000.000
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"		1.000.000

În cazul agentului economic care a cumpărat obligaţiuni (50 bucăţi a 200.000 lei valoare nominală/buc.) cu scopul de a le revinde, iar în momentul vânzării, valoarea lor la preţ de vânzare este de 180.000 lei/buc., diferenţa nefavorabilă (20.000 lei/buc.) este o cheltuială financiară ce se va evidenţia la vânzare astfel:

%	= **506** „Obligaţiuni"	**10.000.000**
5121 „Conturi la bănci în lei"		9.000.000
664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"		1.000.000

7.4.3. Cheltuielile din diferenţe de curs valutar

După cum se ştie, evidenţa operaţiilor de import-export se ţine în lei, dar decontările efective ale acestor operaţii se fac într-o valută străină.

Cum cursurile valutare ale valutei străine faţă de moneda ţării noastre fluctuează, pot să apară diferenţe între cursul valutar de la data când s-a înregistrat în contabilitate operaţia de decontare cu partenerii străini şi cursul valutar de la data când se face decontarea acesteia.

Din asemenea fluctuaţii ale cursului valutar pot să apară diferenţe nefavorabile de curs valutar, care generează *cheltuieli financiare*, ori diferenţe favorabile de curs valutar care generează venituri financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele nefavorabile de curs valutar pot să apară în următoarele situaţii:

- Ca urmare a lichidării (încasării) creanţelor în valută, în cazul în care valoarea contabilă de intrare, din momentul derulării lor este mai mare decât valoarea acestora la cursul zilei din momentul încasării creanţei, deci în situaţia în care cursul valutar scade.
- Ca urmare a lichidării (plăţii) obligaţiilor (datoriilor) în valută, în cazul în care valoarea contabilă de intrare din momentul derulării lor este mai mică decât valoarea acestora la cursul zilei din momentul plăţii obligaţiei, deci în situaţia în care cursul valutar creşte;
- La închiderea exerciţiului financiar când disponibilităţile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată şi când cursul valutar al acestora scade faţă de cel existent la momentul apariţiei disponibilităţilor.

Contabilitatea sintetică a diferenţelor nefavorabile de curs valutar se realizează cu ajutorul **contului 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu diferenţele nefavorabile de curs valutar ce apar la lichidarea creanţelor şi obligaţiilor şi la disponibilităţile în devize existente în sold la sfârşitul exerciţiului financiar;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării creanţelor în valută	**267, 409, 411-418, 451, 455, 461**	– Transferul cheltuielilor colectate la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării obligaţiilor (datoriilor) în valută (161, 162, 166,167, 401, 404, 429, 451, 455, 456, 457, 462)	**5124, 5314**		
– Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităţilor în valută existente în conturile de trezorerie la sfârşitul exerciţiului	**5124, 5314, 5142, 542**		

Scanned with OKEN Scanner

7.4.4. Cheltuielile privind dobânzile

În totalul patrimoniului deţinut de un agent economic *capitalurile împrumutate* şi datoriile asimilate pot ocupa ponderi relativ ridicate. În această situaţie agentul economic beneficiar al împrumuturilor şi datoriilor asimilate se va afla în postura de plătitor de dobânzi, care pentru el va reprezenta o cheltuială financiară.

Mărimea acestor cheltuieli este influenţată de felul dobânzii (simplă sau compusă), mărimea creditului şi durata de rambursare.

Dobânzile în cauză afectează cheltuielile financiare ale exerciţiului la care se referă, indiferent dacă se plătesc în acelaşi exerciţiu sau în perioadele următoare.

Contabilitatea sintetică a tuturor dobânzilor aferente creditelor de orice natură se realizează cu ajutorul **contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu dobânzile datorate pentru împrumuturile şi datoriile asimilate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **666 „Cheltuieli privind dobânzile"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **666 „Cheltuieli privind dobânzile"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	1681, 1682, 1686, 1687	– Transferul cheltuielilor colectate la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate în cadrul grupului	4518		
– Valoarea dobânzilor datorate, cuvenite asociaţilor pentru disponibilităţile depuse la unitate	4558		
– Valoarea dobânzilor datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente	5121, 5124		
– Valoarea dobânzilor datorate, aferente creditelor bancare pe termen scurt	5186, 5198		

7.4.5. Cheltuielile privind sconturile acordate

În cadrul relaţiilor de decontare cu clienţii, agenţii economici acordă sconturi acelora care fac decontarea creanţelor înainte de termen.

Scanned with OKEN Scanner

Mărimea scontului este influenţată de valoarea nominală a creanţei, timpul în zile de devansare a încasării şi rata scontului.

Sconturile acordate reprezintă pentru unitatea care le acordă, şi care intră mai repede în posesia unor active băneşti, o cheltuială financiara ce face obiectul **contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu valoarea sconturilor acordate pentru încasarea mai repede a unor creanţe;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"

Debit		**Credit**	
Operaţii cu care se debitează	**Contul corespondent creditor**	**Operaţii cu care se creditează**	**Contul corespondent debitor**
– Valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea în avans a creanţelor	**411**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea în avans a efectelor de comerţ	**413**		
– Valoarea sconturilor acordate debitorilor pentru încasarea în avans a creanţelor	**461**		
– Valoarea sconturilor acordate clienţilor pentru încasarea în avans a valorilor de încasat	**5112, 5113, 5114**		

7.4.6. Cheltuielile financiare privind amortizările şi provizioanele

Fac parte din cheltuielile financiare privind amortizările şi provizioanele următoarele:
- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli ce privesc activitatea financiară;
- primele pentru rambursarea obligaţiunilor amortizate;
- provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare şi a altor active de natură financiară.

Pentru contabilizarea cheltuielilor de această natură se foloseşte **contul 686 „Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele"**

Scanned with OKEN Scanner

Unităţile mari vor defalca acest cont pe următoarele conturi sintetice de gradul II:
6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"
6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"
6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"

Conturile 6862, 6863, 6868 pot fi caracterizate astfel:
- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu primele privind rambursarea obligaţiunilor amortizate şi cu provizioanele constituite ori suplimentate de natura cheltuielilor financiare;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **conturile 6862 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", 6863 „Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri"** şi **6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor"**: reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **6862, 6863, 6868** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor amortizate	169	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli constituite ori suplimentate când acestea privesc activitatea financiară	1514, 1518		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru deprecierea imobilizărilor financiare	296		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru deprecierea de natură financiară a creanţelor	495		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru deprecierea titlurilor de plasament	590		

7.4.7. Alte cheltuieli financiare

În categoria altor cheltuieli se cuprind acele cheltuieli financiare care nu se pot înregistra la conturile corespunzătoare din **grupa 66 „Cheltuieli financiare"**. Ele fac obiectul **contului 668 „Alte cheltuieli financiare"**

Scanned with OKEN Scanner

care:
- după conţinutul economic este un cont de **cheltuieli financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu alte cheltuieli financiare datorate sau achitate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 668 „Alte cheltuieli financiare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **668 „Alte cheltuieli financiare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Alte sume datorate furnizorilor, facturate	401, 404	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Alte sume datorate furnizorilor, achitate direct prin conturile bancare	5121, 5124		
– Alte sume datorate furnizorilor, achitate prin casieria unităţii	5311, 5314		

7.5. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR EXCEPŢIONALE

Operaţiunile excepţionale sunt cele care au caracter accidental şi nu sunt legate de activitatea normală, curentă de exploatare sau de activitatea financiară a unităţii patrimoniale.

Operaţiunile excepţionale se pot delimita în două categorii:

– **operaţiuni excepţionale de gestiune**, respectiv cele care sunt legate de problemele de gestiune, dar au caracter excepţional, cum sunt: lipsuri la inventar, perisabilităţi, amenzi şi penalităţi plătite, donaţii pentru scopuri social-umanitare, pierderi din calamităţi, debite prescrise şi debitori insolvabili etc.;

– **operaţiuni excepţionale de capital,** cele care privesc cedările de imobilizări corporale sau necorporale la valoarea contabilă a lor.

Cheltuielile excepţionale sunt identificate, în principal, în urma analizei din care se constată că ele nu fac obiectul activităţii curente (normale) de exploatare sau a celei financiare.

Contabilitatea cheltuielilor excepţionale se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 67 „Cheltuieli excepţionale"** prin două conturi sintetice de gradul I:

Contul 671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune" şi **contul 672 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"**.

Scanned with OKEN Scanner

7.5.1. Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

Cheltuielile excepţionale privind operaţiile de gestiune sunt formate din:
- despăgubiri, amenzi şi penalităţi, datorate sau plătite;
- debite prescrise şi debitori insolvabili scoşi din evidenţă;
- cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune;
- pierderi din calamităţi;
- donaţii şi subvenţii acordate.

Contabilitatea unor asemenea cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului 671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"** care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

6711 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"
6712 „Donaţii şi subvenţii acordate"
6714 „Pierderi din debitori diverşi"
6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"

Conturile 6711, 6712, 6714, 6718 pot fi caracterizate astfel:
- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli excepţionale**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu cheltuielile excepţionale privind operaţiile de gestiune datorate sau plătite;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **conturile 6711 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi", 6712 „Donaţii şi subvenţii acordate", 6714 „Pierderi din debitori diverşi"** şi **6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **6711, 6712, 6714, 6718** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea despăgubirilor şi penalităţilor datorate	**4481, 462**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea despăgubirilor şi penalităţilor plătite fără angajarea de datorii	**5121, 5311**		
– Valoarea debitelor prescrise sau a debitorilor insolvabili, scoşi din evidenţă	**416, 4282, 4482, 4511, 458, 461, 481, 482**		
– Valoarea altor cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune achitate direct prin bancă	**5121, 5124**		

Scanned with OKEN Scanner

Debit **6711, 6712, 6714, 6718** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea altor cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune achitate prin casierie	**5311, 5314**		
– Valoarea pierderilor din calamităţi	**300-388**		
– Valoarea donaţiilor şi subvenţiilor acordate în natură	**300, 301, 308, 321, 323, 328, 341, 345, 348, 371, 378**		
– Valoarea donaţiilor şi subvenţiilor acordate prin bancă	**5121, 5124, 5311, 5314**		

Exemplu:

a) Se înregistrează debitorii insolvabili în sumă de 30.000.000 lei.

6714 „Pierderi din debitori diverşi" = **461** „Debitori diverşi" **30.000.000**

b) În baza chitanţei şi a Registrului de casă se înregistrează plata sumei de 1.000.000 lei reprezentând amendă:

6711 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi" = **5311** „Casa în lei" **1.000.000**

c) În baza ordinului de plată şi a extrasului de cont se înregistrează suma de 500.000 lei, donată în scopuri umanitare:

6712 „Donaţii şi subvenţii acordate" = **5121** „Conturi la bănci în lei" **500.000**

7.5.2. Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

Cheltuielile excepţionale privind operaţiile de capital sunt formate din:

- valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale sau financiare vândute;
- valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale sau financiare scoase din evidenţă prin casare, demolare etc;
- pierderile determinate de răscumpărarea propriilor acţiuni;
- cheltuieli determinate de încetarea unor activităţi;
- alte cheltuieli extraordinare.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul **contului sintetic 672 „Cheltuieli privind operaţiile de capital"** care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6721 „Cheltuieli privind activele cedate"

6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"

Conturile 6721, 6728 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli excepţionale**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu cheltuielile excepţionale privind operaţiile de capital efectuate;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **conturile 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** şi **6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **6721, 6728** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare vândute	203-208, 211, 2121-2128, 261-263	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121
– Valoarea neamortizată a imobilizărilor casate, demolate sau scoase din funcţiune din diferite motive	203-208, 211, 2121-2128, 261-263		
– Diferenţa dintre valoarea nominală şi valoarea de piaţă a unor acţiuni proprii răscumpărate cu scopul diminuării capitalului social	502		
– Alte cheltuieli extraordinare achitate direct prin bancă sau casierie	5121, 5311		

7.5.3. Cheltuielile excepţionale privind amortizările şi provizioanele

Se consideră cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele:

- provizioanele constituite pentru riscuri şi cheltuieli când acestea au caracter excepţional;
- provizioanele reglementate constituite;

Scanned with OKEN Scanner

– amortizările şi provizioanele aferente imobilizărilor necorporale şi corporale ce privesc activitatea excepţională;
– provizioane constituite cu caracter excepţional legate de creanţe (debitori diverşi).

În contabilitate, cheltuielile respective sunt reflectate cu ajutorul **contului 687 „Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele"**

Acestea se defalcă de către unităţile mari pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"
6872 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"
6873 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru depreciere"
6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate"

Conturile 6871-6874 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **cheltuieli excepţionale**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **activ**;
- **se debitează** cu amortizările calculate şi provizioanele constituite ori suplimentate de natura cheltuielilor excepţionale;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **conturile 6871 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor", 6872 „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli", 6873 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri"** şi **„6874 „Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **6871, 6872, 6873, 6874** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea amortizărilor şi provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale şi corporale când acestea privesc evenimente excepţionale	**2801-2808, 2810-2818**	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	**121**
– Valoarea cheltuielilor pentru constituirea provizioanelor reglementate	**141**		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru riscuri şi cheltuieli când acestea au caracter excepţional	**1511-1518**		
– Valoarea provizioanelor constituite ori suplimentate pentru deprecierea cu caracter excepţional survenită asupra unor creanţe (debitori diverşi)	**496**		

Scanned with OKEN Scanner

7.6. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU IMPOZITUL PE PROFIT

Impozitul pe profit reprezintă pentru agentul economic o cheltuiala de natură fiscală ce se are în vedere la determinarea profitului net. El se determină lunar, cu date cumulate de la începutul anului şi se varsă la bugetul statului.

Cheltuielile cu impozitul pe profit sunt suportate la nivelul întregii activităţi a agentului economic, se înregistrează lunar şi se decontează trimestrial prin **contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"**

care:
- după conţinutul economic face parte din clasa conturilor de cheltuieli, grupa conturilor de **cheltuieli cu impozitul pe profit**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **activ**;
- se **debitează** cu impozitul pe profit datorat;
- **se creditează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea chletuielilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Valoarea impozitului pe profit calculat şi datorat bugetului de stat	441	– Transferul cheltuielilor colectate, la sfârşitul perioadei, asupra contului de profit şi pierdere	121

7.7. CONTABILITATEA DECONTĂRII CHELTUIELILOR

În vederea determinării lunare a profitului sau pierderii, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri se închid provizoriu prin rezultatul exerciţiului.

Aşa cum s-a mai arătat, rezultatul exerciţiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului, indiferent de data încasării sau plăţii lor.

Închiderea lunară a conturilor de cheltuieli are în vedere soldul acestora la sfârşitul fiecărei perioade.

Aşa cum s-a arătat în paragrafele anterioare ale acestui capitol, în cursul lunii, colectarea cheltuielilor presupune debitarea conturilor de cheltuieli. Dar apar şi operaţii economice care presupun diminuarea, respectiv rectificarea cheltuielilor colectate anterior.

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitate, diminuarea sau rectificarea de cheltuieli colectate anterior se poate face prin două modalităţi:

- Înregistrarea diminuărilor de cheltuieli în creditul conturilor de cheltuieli cu sume **în negru**. O asemenea modalitate influenţează rulajul debitor al conturilor de cheltuieli în sensul că el nu exprimă cheltuielile perioadei, ci cele efectuate care pot să sufere diminuări. Pentru determinarea cheltuielilor perioadei ce trebuie avută în vedere la completarea raportărilor fiscale e nevoie să se scadă, în mod extracontabil, din rulajul debitor al conturilor de cheltuieli, rulajul creditor al acestora, format înaintea închiderii conturilor respective.
- Înregistrarea diminuărilor de cheltuieli în debitul conturilor de cheltuieli cu sume în roşu, deci ca o stornare **în roşu**. În acest mod rulajul debitor al conturilor de cheltuieli exprimă şi mărimea cheltuielilor perioadei.

  În prezentarea contabilităţii cheltuielilor din cadrul acestui paragraf vom aborda o asemenea modalitate de înregistrare a operaţiilor de diminuare de cheltuieli.

Se exemplifică câteva operaţii economice ce reprezintă diminuări de cheltuieli:

- Diminuarea cheltuielilor cu materii prime, materiale şi mărfuri la sfârşitul perioadei cu stocurile de astfel de valori, trecute la procurare pe cheltuieli, dar neutilizate sau vândute, în cazul unităţilor mici care aplică metoda inventarului intermitent:

60 „Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri" (conturile 600, 601, 606, 607)	=	%	în roşu cu valoarea stocurilor cuprinse în inventarele de la sfârşitul perioadei
		30 „Stocuri de materii prime şi materiale" (conturile 300, 301)	
		361 „Animale şi păsări"	
		371 „Mărfuri"	

- Rectificarea unor cheltuieli înregistrate asupra cheltuielilor perioadei şi care aparţin perioadelor următoare, de exemplu prime de asigurare ce se referă la perioadele următoare:

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"	=	**401** „Furnizori"	cu sume în roşu
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**401** „Furnizori"	cu sume în negru

Scanned with OKEN Scanner

● Plusuri constatate la inventarierea stocurilor de materii prime, materiale şi mărfuri:

60 „Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri" (conturile 600, 601, 607)	%	cu sume în roşu **300** „Materii prime" **301** „Materiale consumabile" **371** „Mărfuri"

După diminuarea cheltuielilor cu acele cheltuieli care nu aparţin perioadei curente se procedează la închiderea, la sfârşit de perioadă, a conturilor de cheltuieli. Ea se face în două etape şi anume:

● **În prima etapă** se închid conturile de cheltuieli care concură la determinarea **rezultatului financiar brut**. Este cazul tuturor conturilor de cheltuieli, mai puţin **contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"**, pentru care se face formula contabilă:

121 „Profit şi pierdere"	= %	Conturile din grupele 60-68

● **În a doua etapă**, după determinarea impozitului pe profit şi înregistrarea acestuia ca o cheltuială se închide şi **contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"** prin formula contabilă:

121 „Profit şi pierdere"	=	**691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit"

La finele perioadei, adică la finele lunii, după închiderea conturilor de cheltuieli, acestea rămân fără sold.

După închiderea şi a conturilor de venituri, atunci când ele depăşesc volumul cheltuielilor, **contul 121 „Profit şi pierdere"**, va reflecta **profitul net.**

B. CONTABILITATEA FINANCIARĂ A VENITURILOR

7.8. CONCEPTUL, CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA VENITURILOR

Veniturile sunt reprezentate de totalitatea operaţiilor economice care afectează patrimoniul întreprinderii prin mărirea activului, dacă se fac încasări în numerar ori dacă se înregistrează în prealabil creanţele asupra clienţilor sau prin micşorarea unor elemente de pasiv reprezentate de diminuarea provizioanelor, dacă acestea rămân fără obiect, integral sau parţial.

Scanned with OKEN Scanner

Ţinând seama de momentul formării lor, veniturile reflectate de contabilitatea financiară se pot clasifica astfel:

a) Venituri angajate, respectiv cele cu încasare ulterioară faţă de momentul înregistrării lor, motiv pentru care se înscriu în corespondenţă cu un cont de creanţe;

b) Venituri constatate în momentul încasării lor, care se înregistrează în contabilitate în corespondenţă cu conturile de trezorerie;

c) Venituri contabile calculate, fără a angaja o încasare, cum sunt veniturile din anularea provizioanelor.

Ca şi în cazul cheltuielilor, contabilitatea veniturilor se realizează în condiţiile unei contabilităţi de **angajamente**, respectiv contabilizarea acestora se face în momentul constatării lor, indiferent de data încasării lor.

În actualul sistem de contabilitate, organizarea evidenţei veniturilor şi concepţia generală despre venituri s-a schimbat fundamental în ideea delimitării eforturilor şi efectelor economico-financiare cu foarte mare claritate, asupra unei anume perioade de gestiune. Aceste aspecte se referă la:

a) venitul unităţii patrimoniale devine venit al perioadei **în momentul livrării** produselor, mărfii, facturării lucrărilor şi serviciilor, indiferent dacă se încasează sau nu în acea perioadă de exerciţiu, încasarea rămâne o problemă a relaţiilor financiare de decontare;

b) valoarea stocurilor de produse finite, semifabricate şi producţie neterminată este considerată venit şi se înregistrează în contabilitate – având în vedere modificările ce intervin între stocurile iniţiale şi cele finale ale perioadei pentru respectivele valori materiale;

c) producţia în curs de execuţie destinată imobilizărilor necorporale sau corporale devine venit al perioadei;

d) pentru veniturile care nu au devenit încă exigibile (venituri din producţie stocată) există şi posibilitatea fiscală a amânării impozitării profitului sau a trecerii TVA în neexigibilitate;

e) conturile de venituri îşi propun să cuantifice, prin însumare, veniturile întreprinderii –, printr-un mecanism funcţional care să le aducă într-o stare de compatibilitate şi comparabilitate perfectă cu cheltuielile perioadei.

Veniturile corespund valorilor încasate sau de încasat provenind din:

a) livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii şi din avantajele pe care unitatea patrimonială a consimţit să le primească;

b) executarea unor obligaţii legale sau conctractuale pentru terţi;

c) venituri financiare;

d) venituri excepţionale.

Tot în structura veniturilor, din aceleaşi considerente legate de calculul rezultatului, se mai cuprind veniturile din:

e) producţia stocată;

f) producţia imobilizată;

g) diminuarea sau anularea provizioanelor;

h) preţul de vânzare al activelor cedate.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea financiară reflectă cheltuielile şi veniturile din *momentul angajării* lor.

Conform acestei concepţii sunt considerate componente ale veniturilor următoarele:

a) Toate încasările din vânzarea produselor fabricate, mărfurilor vândute, lucrărilor executate şi serviciilor prestate din momentul naşterii dreptului de a le încasa. Sunt asimilate acestora şi variaţia stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie de la finele exerciţiului financiar faţă de cele de la începutul acestuia.

b) Alte venituri generate de activitatea de exploatare curentă, din participarea la tranzacţii financiare sau din activităţi excepţionale.

c) Diminuari ale provizioanelor create în exerciţiul financiar anterior în măsura în care acestea au rămas fără obiect.

Organizarea contabilităţii veniturilor are în vedere gruparea acestora pe **categorii** de venituri, după **natura** lor, astfel:

a) Venituri din exploatare care cuprind:

- Venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Ele se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, a livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienţilor;
- Veniturile din producţia stocată, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau minus (reducere) între valoarea la cost de producţie a stocurilor de produse şi a producţiei în curs, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite;
- Veniturile din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate, corporale şi necorporale;
- Veniturile din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile primite pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii (finanţarea activităţii de cercetare şi alte finanţări) de care beneficiază unitatea patrimonială din partea statului, a colectivităţilor publice sau a altor unităţi patrimoniale.
- Alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate şi alte venituri din exploatare.

În legătură cu veniturile din exploatare sunt necesare două precizări şi anume:

⇨ veniturile realizate în avans, reprezentând încasări sau creanţe aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestaţii neefectuate, nu se consideră venituri ale exerciţiului, acestea înregistrându-se în contabilitate într-un cont distinct ce face parte din **clasa 4 „Conturi de terţi"**.

⇨ veniturile exerciţiului provenite din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi din serviciile prestate şi alte venituri de exploatare, mai puţin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienţilor, formează cifra de afaceri a unităţii economice.

Scanned with OKEN Scanner

b) Venituri financiare cuprinzând: venituri din participaţii, venituri din alte imobilizări financiare, venituri din creanţe imobilizate, venituri din titluri de plasament, venituri din diferenţe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obţinute şi alte venituri financiare.

c) Venituri excepţionale reprezentând acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unităţii patrimoniale şi se referă fie la operaţii de gestiune, fie la operaţii de capital, cum sunt: despăgubiri şi penalităţi încasate, venituri din cedarea activelor, cotelor-părţi de subvenţii pentru investiţii virate la rezultatul exerciţiului, alte venituri excepţionale.

d) Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor. De menţionat că, în raportările fiscale, diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se regrupează şi se includ la venituri de exploatare, venituri financiare sau venituri excepţionale, în funcţie de natura operaţiilor care le-au generat.

Cea mai generală structură a cheltuielilor şi veniturilor reflectate în contabilitatea financiară constă în gruparea acestora după natura activităţilor care le generează. Această structură, împreună cu grupele de conturi care o reflectă se prezintă astfel:

CHELTUIELI		VENITURI	
I.	CHELTUIELI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE, din care:	I.	VENITURI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA DE EXPLOATARE, din care:
60	„Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri"	70	„Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi"
61	„Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi"	71	„Venituri din producţia stocată"
62	„Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"	73	„Venituri din producţia de imobilizări"
63	„Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate"	74	„Venituri din subvenţii de exploatare"
64	„Cheltuieli cu personalul"	75	„Alte venituri din exploatare"
65	„Alte cheltuieli de exploatare"	69	„Cheltuieli cu impozitul pe profit"
II.	CHELTUIELI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA FINANCIARĂ, din care:	II.	VENITURI OCAZIONATE DE ACTIVITATEA FINANCIARĂ, din care:
66	„Cheltuieli financiare"	76	„Venituri financiare"
III	CHELTUIELI OCAZIONATE DE OPERAŢIUNI EXCEPŢIONALE, din care:	III	VENITURI OCAZIONATE DE OPERAŢIUNI EXCEPŢIONALE, din care:
67	„Cheltuieli excepţionale"	77	„Venituri excepţionale"
IV.	CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE, din care:	IV.	VENITURI DIN PROVIZIOANE, din care:
68	„Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele"	78	„Venituri din provizioane"

Scanned with OKEN Scanner

7.9. OBIECTIVELE ŞI FACTORII ORGANIZĂRII CONTABILITĂŢII VENITURILOR

■ Principalele *obiective* ale organizării contabilităţii veniturilor sunt:

a) evidenţa şi controlul îndeplinirii planului de livrări, de produse şi clienţi, potrivit condiţiilor stabilite prin contractele economice ca premisă fundamentală a realizării veniturilor;

b) fundamentarea bugetului de venituri şi cheltuieli pe baza formaţiilor din exerciţiul anterior şi a programelor exerciţiului curent;

c) urmărirea şi controlul executării bugetului de venituri şi cheltuieli în scopul realizării prevederilor acestuia;

d) delimitarea în timp a veniturilor, astfel încât să se separe riguros elementele care aparţin strict exerciţiului curent conform principiului independenţei exerciţiilor;

e) încadrarea veniturilor pe feluri şi pe grupe de activităţi pentru a se asigura compatibilitatea şi comparabilitatea cu cheltuielile ocazionate pentru obţinerea veniturilor şi stabilirea pe această bază a rezultatelor financiare pe structura activităţilor care le-au generat;

f) determinarea nivelului de realizare a acoperii de venituri a cheltuielilor de producţie şi desfacere;

g) calculul cifrei de afaceri, prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestările de servicii şi alte venituri din activitatea de exploatare, mai puţin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienţilor.

■ Organizarea contabilităţii veniturilor este influenţată de o serie de *factori*, şi anume:

a) N*atura veniturilor* corespunzător specificului activităţii unităţii patrimoniale. În condiţiile economiei de piaţă sunt considerate venituri generate de activitatea de bază atât veniturile obţinute din vânzarea produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate care fac obiectul principal de activitate al unui agent economic, cât şi veniturile obţinute din diferite activităţi anexe, legate indirect de profitul princial de activitate. Pe lângă aceste venituri din activitatea de exploatare, unitatea patrimonială mai realizează venituri din activitatea financiară, din operaţiuni excepţionale şi din provizioane.

b) *Regimul juridic şi financiar* al impozitelor şi taxelor care afectează veniturile.

c) *Criteriile unitare de structurare şi clasificare* a veniturilor adoptate de regulamentul pentru aplicarea legii contabilităţii şi planul general de conturi.

d) *Preţurile şi tarifele* pentru vânzări şi prestări de servicii utilizate pentru valorificarea bunurilor constituie un factor important al organizării, de care depind conturile care evidenţiază elementele din structura acestuia şi obligaţiile ce trebuiesc decontate. În general, în relaţiile dintre unitatea patrimonială producătoare şi unităţile beneficiare se practică preţurile de vânzare, care exprimă echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat ca urmare a vânzării bunurilor.

Scanned with OKEN Scanner

7.10. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII FINANCIARE A VENITURILOR

7.10.1. Organizarea documentaţiei primare

Documentele primare utilizate pentru consemnarea operaţiilor procesului de desfacere se creează începând cu faza de planificare şi continuă cu angajarea livrării, expedierea şi încasarea valorii produselor.

Desfăşurarea procesului de desfacere a produselor are loc în conformitate cu *planul de desfacere*, corelat cu celelalte secţiuni ale planului economic şi financiar al unităţii patrimoniale. Angajarea livrărilor se face prin *comenzile* beneficiarilor şi *contractele economice* încheiate cu aceştia. La termenele de livrare, prin grija compartimentului de desfacere, se întocmeşte *dispoziţia de livrare* în baza căreia depozitul pregăteşte expedierea produselor finite la beneficiari şi înregistrează cantităţile livrate în *Fişa de magazie. Avizul de însoţire a mărfii* constituie un document însoţitor al transportului în cazul când factura fiscală se întocmeşte ulterior. *Factura fiscală* este întocmită în trei exemplare, când se emite ulterior sau în patru exemplare când se întocmeşte în momentul livrării, având următoarele destinaţii: exemplarul 1 constituie documentul de decontare cu beneficiarul, exemplarul 4 însoţeşte marfa la beneficiar, exemplarul 2 este utilizat ca document justificativ al înregistrărilor în contabilitatea analitică şi sintetică a produselor livrate, iar exemplarul 3 este utilizat de compartimentul desfacere pentru înregistrare în evidenţa operativă şi pentru urmărirea eventualelor reclamaţii de la clienţi. De menţionat că factura fiscală emisă se înregistrează în *Jurnalul pentru vânzări*, pentru stabilirea TVA colectată în perioada respectivă, în *Registrul-jurnal* ca document obligatoriu de înregistrare cronologică a mişcării elementelor patrimoniale şi în *Jurnalul pentru vânzarea produselor (sau mărfurilor) şi alte ieşiri.*

Registrul pentru evidenţa veniturilor reprezintă documentul contabil utilizat de unităţile patrimoniale care practică forma de contabilitate pe jurnale, care au un volum mare de operaţiuni, unde veniturile sunt înregistratre pe activităţi după natura lor.

Ca document de transport a produselor se utilizează, după caz, *buletinul de mesageri, scrisoarea de trăsură, scrisoarea de transport* sau *conosamentul*, iar pentru garantarea calităţii produselor livrate *certificatul de calitate şi certificatul de garanţie.*

7.10.2. Organizarea contabilităţii sintetice a veniturilor

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul unor conturi sintetice de gradul I şi II ce fac parte din următoarele grupe ale **clasei 7 „Conturi de venituri"**:

70 „Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi"
71 „Venituri din producţia stocată"
72 „Venituri din producţia de imobilizări"
74 „Venituri din subvenţii de exploatare"
75 „Alte venituri din exploatare"

Scanned with OKEN Scanner

76 „Venituri financiare"
77 „Venituri excepţionale"
78 „Venituri din provizioane"

Conturile de venituri nu se încadrează în categoria conturilor bilanţiere pentru că la sfârşit de lună nu prezintă sold. Ele funcţionează, însă, după regulile conturilor de pasiv şi anume:

- **se creditează** în cursul lunii pe măsura înregistrării veniturilor obţinute de unităţile economice;
- **se debitează** la sfârşitul lunii, la închiderea conturilor de venituri prin rezultatul exerciţiului.

7.11. CONTABILITATEA VENITURILOR DIN ACTIVITATEA DE EXPLOATARE

7.11.1. Contabilitatea veniturilor din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi

Veniturile din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi se consideră venituri **generate de activitatea de bază**, ele fiind legate direct sau indirect de profilul principal de activitate al agenţilor economici.

Se urmăresc în contabilitate cu ajutorul unor conturi distincte pe elemente primare de venituri cuprinse în grupa **70 „Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi".**

7.11.1.1. Veniturile din vânzarea produselor finite

Veniturile din vânzări de produse finite se compun din preţul de vânzare negociat al acestora fără TVA.

Vânzarea de produse finite se face pe bază de facturi a căror decontare are loc ulterior, prin conturile bancare ori prin încasare în numerar.

Contabilitatea veniturilor de această natură se realizează cu ajutorul **contului 701 „Veniturile din vânzarea produselor finite"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu preţul de livrare al produselor finite vândute;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la contul **701 „Venituri din vânzarea produselor finite"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **701 „Venituri din vânzarea produselor finite"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Preţul de vânzare al produselor finite (exclusiv TVA) livrate clienţilor în baza facturilor	**411**
		– Preţul de vânzare al produselor finite (exclusiv TVA), pentru care nu s-au întocmit facturi	**418**

Exemplu: Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite pe baza facturilor şi actelor de expediere se exemplifică astfel:

– facturarea produselor finite la preţ de vânzare,
fără TVA (valoarea netă) 30.000.000
– TVA 22% 6.600.000
TOTAL FACTURĂ **36.600.000**

x

411 „Clienţi"	%	**36.600.000**
	701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	30.000.000
	4427 „TVA colectată"	6.600.000

x

7.11.1.2. Veniturile din vânzarea semifabricatelor

Semifabricatele sunt, aşa cum s-a mai arătat, produse al căror proces tehnolgic a fost terminat într-o fază de fabricaţie şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei faze de fabricaţie. Deci, ele sunt destinate continuării prelucrării lor în unitatea care le-a produs.

În anumite cazuri, semifabricatele destinate producţiei interne se pot livra terţilor, situaţie în care se înregistrează ca venituri cu ajutorul **contului 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu preţul de livrare al semifabricatelor vândute;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Preţul de vânzare al semifabricatelor (exclusiv TVA) livrate clienţilor în baza facturilor	**411**
		– Preţul de vânzare al semifabricatelor (exclusiv TVA), livrate pentru care nu s-au întocmit încă facturi	**418**

Exemplu: Unitatea patrimonială înregistrează facturarea produselor semifabricate la preţ de vânzare, fără TVA – 10.000.000 lei, TVA 22%, astfel:

x

411 „Clienţi“		%	**12.200.000**
	702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor“		10.000.000
	4427 „TVA colectată“		2.200.000

x

7.11.1.3. Veniturile din vânzarea produselor reziduale

Produsele reziduale sunt reprezentate, după cum s-a mai arătat, de rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile obţinute din procesul de producţie. Când acestea se vând, vor fi reflectate în contabilitate ca venituri şi se vor înregistra la **contul 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale“**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu preţul de valorificare al produselor reziduale vândute;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Preţul de valorificare al produselor reziduale livrate clienţilor în baza facturilor	**411**
		– Preţul de valorificare al produselor reziduale livrate, pentru care nu s-au întocmit încă facturi	**418**

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Vânzarile de produse reziduale sunt scutite de TVA.

În cazul unităţilor economice care folosesc pentru gestiunea stocurilor de produse metoda inventarului permanent, alături de înregistrarea vânzării lor se va face şi descărcarea gestiunii produselor.

7.11.1.4. Veniturile din lucrări executate şi servicii prestate

Lucrările executate şi serviciile prestate pentru terţi se consideră venituri ale activităţii de exploatare.

Ele se decontează terţilor fie pe baza devizelor ante sau postcalculate (cazul lucrărilor executate), fie pe bază de tarife (cazul serviciilor prestate).

Contabilitatea veniturilor din lucrări executate şi servicii prestate se realizează cu ajutorul contului.

704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare;**
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv;**
- **se creditează** cu lucrările executate şi serviciile prestate pentru terţi;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Tarifele lucrărilor executate şi serviciilor prestate (exclusiv TVA) pentru care au fost emise facturi către clienţi	**411**
		– Tarifele lucrărilor executate şi serviciilor prestate (exclusiv TVA) pentru care nu s-au întocmit încă facturi	**418**
		– Tarifele lucrărilor executate şi serviciilor prestate (exclusiv TVA), încasate direct în numerar	**5311**

Exemplu: Conform facturii, se înregistrează facturarea agentului termic societăţii comerciale „CONTA" la tariful de 8.000.000 lei, TVA 22%.

x

411 „Clienţi"		%	**9.760.000**
	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"		8.000.000
	4427 „TVA colectată"		1.760.000

x

Scanned with OKEN Scanner

7.11.1.5. Veniturile din studii şi cercetări

În veniturile activităţii de exploatare se cuprind şi studiile şi cercetările efectuate pentru terţi pe bază de contracte de cercetare, comenzi sau prin alte modalităţi de decontare.

Pe măsura terminării lor şi a recepţionării de către terţi, ele se decontează cu aceştia, de regulă, pe bază de facturi, fiind purtătoare de TVA.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul **contului 705 „Venituri din studii şi cercetări"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu valoarea studiilor şi contractelor de cercetare efectuate pentru terţi;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la contul **705 „Venituri din studii şi cercetări"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **705 „Venituri din studii şi cercetări"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare (exclusiv TVA) pentru care au fost emise facturi către clienţi	**411**
		– Valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare (exclusiv TVA) pentru care nu s-au întocmit încă facturi	**418**

7.11.1.6. Veniturile din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

Redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile generează, cheltuieli care fac obiectul **contului 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"**. Unităţile economice care beneficiază (încasează) asemenea redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii, le vor considera venituri şi le vor înregistra la **contul 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile datorate de concesionari, locatari sau chiriaşi;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor (exclusiv TVA) pentru care au fost emise facturi către clienţi	461
		– Valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor (exclusiv TVA) pentru care nu s-au întocmit încă facturi	418
		– Sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale unităţii	4282
		– Sumele încasate în avans ca redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii care se fac venituri ale exerciţiului în curs	472
		– Sumele încasate prin bancă, fără trecerea lor în categoria creanţelor din concesiuni, locaţii de gestiune, chirii, folosirea brevetelor, mărcilor şi a altor drepturi similare	5121
		– Sumele încasate în numerar, fără trecerea lor în categoria creanţelor din concesiuni, locaţii de gestiune, chirii, folosirea brevetelor, mărcilor şi a altor drepturi similare	5311

7.11.1.7. Venituri din vânzarea mărfurilor

Vânzările de mărfuri se întâlnesc la unităţile cu profil comercial, dar şi la alte unităţi cu alt profil decât cel comercial care dispun de depozite de mărfuri cu ridicata sau de unităţi de desfacere cu amănuntul a mărfurilor.

În funcţie de natura vânzărilor de mărfuri, acestea pot fi:

- vânzări de mărfuri cu ridicata, care se referă la livrări de mărfuri către terţi în partizi mari;
- vânzări de mărfuri cu amănuntul, care se referă la desfacerea de mărfuri către populaţie.

Indiferent de natura vânzărilor, acestea fac obiectul **contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"**

Scanned with OKEN Scanner

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu mărfurile vândute prin reţeaua cu ridicata şi amănuntul la preţul de vânzare format din preţul de cumpărare şi adaosul comercial (pentru unitatea cu ridicata sau amănuntul);
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Preţul de vânzare a mărfurilor (exclusiv TVA) livrate cu facturi clienţilor	**411**
		– Preţul de vânzare a mărfurilor (exclusiv TVA) pentru care nu s-au întocmit încă facturi	**418**
		– Sumele încasate direct în numerar din vânzarea mărfurilor (exclusiv TVA)	**5311**

☆ De menţionat că agenţii economici care ţin evidenţa stocurilor de mărfuri prin folosirea metodei inventarului permanent trebuie să înregistreze în contabilitate, alături de **realizarea** veniturilor, şi **descărcarea gestiunii** mărfurilor ieşite.

7.11.1.8. Veniturile din activităţi diverse

Se consideră venituri din activităţi diverse, ce intră în categoria veniturilor din exploatare, următoarele: comisioane primite, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziţia terţilor a personalului unităţii contra plată, venituri din valorificarea ambalajelor, precum şi alte venituri realizate din relaţii cu terţii.

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul **contului 708 „Venituri din activităţi diverse"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu alte ventiuri din exploatare angajate de unitate;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 708 „Venituri din activităţi diverse"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **708 „Venituri din activităţi diverse"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Sumele facturate clienţilor (exclusiv TVA), reprezentând venituri din activităţi diverse, facturate	411
		– Sumele facturate clienţilor (exclusiv TVA), reprezentând venituri din activităţi diverse, pentru care nu s-au întocmit încă facturi	418
		– Valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi	419
		– Sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta şi care se fac venituri ale unităţii	4282
		– Sumele încasate prin bancă, de la terţi (exclusiv TVA), reprezentând venituri din activităţi diverse	5121
		– Sumele încasate în numerar, de la terţi (exclusiv TVA), reprezentând venituri din activităţi diverse	5311

7.11.2. Contabilitatea veniturilor din producţia stocată

Sistemul de contabilitate aplicat de agenţii economici din România de la 1 ianuarie 1994 consideră venituri atât producţia vândută ce se reflectă în creditul conturilor ce fac parte din **grupa 70 (701, 702, 703, 704, 705, 706, 708)** la care se adaugă, dacă este cazul, rulajul creditor al **conturilor 707, 721, 722, 741, 754, 758, 781**, cât şi *variaţia stocurilor* de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie de la finele perioadei faţă de cele de la începutul perioadei.

Veniturile din exploatare, avute în vedere la stabilirea rezultatelor financiare ce se raportează organelor fiscale, se calculează influenţând aceste venituri cu creşterea sau descreşterea stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie de la finele perioadei faţă de cele de la începutul perioadei.

Veniturile din exploatare, avute în vedere la stabilirea rezultatelor financiare ce se raportează organelor fiscale, se calculează influenţând aceste venituri cu creşterea sau descreşterea stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei faţă de cele de la începutul perioadei astfel:

Scanned with OKEN Scanner

a) Venituri din exploatare = Venituri reflectate în grupele de **conturi 70, 72, 74, 75, 78** +(plus) creşterile de stocuri de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie.

b) Venituri de exploatare = Venituri reflectate în grupele de **conturi 70, 72, 74, 75, 78** -(minus) descreşterile de stocuri de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie.

Pentru urmărirea variaţiei stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie se foloseşte **contul 711 „Venituri din producţia stocată".**

Prin urmare, acest cont apare numai la unităţile economice care obţin producţie depozitabilă sau au producţie nedepozitabilă în curs de execuţie.

Funcţia lui diferă faţă de cea a celorlalte conturi de venituri. În cazul acestui cont asupra rezultatului exerciţiului se trece numai soldul lui, debitor sau creditor. În cazul celorlalte conturi de venituri, asupra rezultatului exerciţiului se trec rulajele creditoare ale acestora (corectate, dacă este cazul, cu unele rectificări din venituri).

De asemenea, există deosebiri în utilizarea acestui cont la unităţile mici şi mijlocii şi respectiv unităţile mari, astfel:

- **Unităţile mici şi mijlocii**, care aplică pentru gestiunea stocurilor metoda **inventarului intermitent**, înregistrează la acest cont doar stocurile de produse fabricate care nu au fost vândute şi comenzile în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei;
- **Unităţile mari**, care aplică pentru gestiunea stocurilor **metoda inventarului permanent** înregistreaza la acest cont întreaga producţie fabricată şi respectiv vândută în cursul perioadei precum şi comenzile în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei.

Contul 711 „Venituri din producţia stocată"
poate fi caracterizat astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este un cont **bifuncţional** care reflectă evoluţia rezultatelor din variaţia stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie;
- **se creditează** cu producţia stocată în cursul lunii inclusiv cea în curs de execuţie existentă la sfârşitul lunii. La unităţile mici şi mijlocii acest cont se creditează la sfârşitul lunii numai cu produsele fabricate care n-au fost vândute în cursul lunii (mai puţin cele existente în aceeaşi situaţie la sfârşitul lunii precedente), precum şi cu comenzile în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei (mai puţin cele existente în aceeaşi situaţie la sfârşitul lunii precedente);
- **se debitează** cu producţia stocată ce a ieşit din depozite în cursul lunii prin vânzare sau pe alte căi;
- soldul contului poate fi:

Scanned with OKEN Scanner

– **creditor**, când producţia stocată intrată în depozite, inclusiv producţia în curs de execuţie de la sfârşitul lunii, depăşeşte producţia ieşită din depozite în cursul lunii, inclusiv producţia în curs de execuţie de la începutul lunii;
– **debitor**, în situaţia inversă, când producţia stocată intrată în depozite, inclusiv producţia în curs de execuţie de la sfârşitul lunii, este inferioară producţiei ieşite din depozite în cursul lunii, inclusiv producţia în curs de execuţie de la începutul lunii;

- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei deoarece diferenţele dintre rulajele debitoare şi creditoare se închid prin rezultatul exerciţiului.

Operaţiile privitoare la **contul 711 „Venituri din producţia stocată"**, reflectate în contabilitatea sintetică, **la unităţile mari** care aplică metoda inventarului **permanent**, se rezumă astfel:

Debit **711 „Venituri din producţia stocată"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Semifabricatele, produsele finite şi produsele reziduale, la preţ de înregistrare, ieşite din depozite prin orice modalitate	341, 345, 346	– La începutul perioadei, cu costul producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie de la finele perioadei precedente, în roşu	331, 332
– Diferenţele între preţul de înregistrare şi costul de producţie, aferente semifabricatelor, produselor finite şi reziduale, ieşite din depozite	348	– La sfârşitul perioadei, cu costul producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, stabilit prin evaluarea producţiei neterminate de la finele perioadei, în negru	331, 332
– Baracamentele şi amenajările provizorii ieşite din depozite	323	– Costul de producţie al baracamentelor şi amenajărilor provizorii, obţinute din producţie proprie	323
– Preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor ieşite	361	– Preţul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obţinute	341, 345, 346
– Diferenţele dintre preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor ieşite şi costul lor de producţie	368	– Diferenţele între preţul de înregistrare şi costul de producţie al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale	348
		– Preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obţinute din producţie proprie	361
		– Diferenţele dintre preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obţinute din producţie proprie şi costul de producţie	368

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **contul 711 „Venituri din producţia stocată"** reflectate în contabilitatea sintetică, **la unităţile mici şi mijlocii**, care aplică metoda inventarului **intermitent** se rezumă astfel:

Debit **711 „Venituri din producţia stocată"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
		La începutul perioadei (înregistrări în roşu):	
		– Costul producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie de la finele perioadei precedente	331, 332
		– Valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la începutul perioadei, inventariate la sfârşitul perioadei precedente	341
		– Valoarea la cost de producţie a produselor finite şi reziduale existente în stoc la începutul perioadei, inventariate la sfârşitul perioadei precedente	345, 346
		La sfârşitul perioadei (înregistrări în negru):	
		– Costul producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie inventariate la finele perioadei curente	331, 332
		– Valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la finele perioadei curente	341
		– Valoarea la cost de producţie a produselor finite şi reziduale inventariate la finele perioadei curente	345, 346

Exemplul 1: O societate comercială obţine produse finite din procesul de exploatare la preţ de înregistrare 50.000.000 lei, conform notei de predare – produse, costul efectiv calculat pe baza fişei de postcalcul 51.500.000 lei. Din această producţie, jumătate o facturează clienţilor, urmând ca pe baza dispoziţiei de livrare să se descarce gestiunea de produse finite. În contabilitatea curentă:

① Înregistrarea produselor finite obţinute şi predate la depozit pe baza Notei de predare-produse:

345 „Produse finite"	=	**711** „Venituri din producţia stocată"	**50.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

② Înregistrarea diferenţei de preţ, conform fişei de postcalcul:

348 „Diferenţe de preţ la produse“	=	**711** „Venituri din producţia stocată“	**1.500.000**

③ Descărcarea gestiunii de produse finite cu valoarea produselor finite vândute la preţ de înregistrare şi repartizarea diferenţei de preţ, pe baza dispoziţiei de livrare şi a situaţiei de calcul a diferenţelor de preţ:

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**%**	**25.750.000**
		345 „Produse finite“	25.000.000
		348 „Diferenţe de preţ la produse“	750.000

Exemplul 2:

a) Producţia în stoc la începutul perioadei:
- la cost de producţie ..... **10.000.000 lei**
- la preţ de livrare, considerat preţ de înregistrare în contabilitate ..... **11.000.000 lei**
- diferenţă de preţ favorabilă ..... **1.000.000 lei**

b) Producţia obţinută în cursul perioadei:
- la cost de producţie ..... **100.000.000 lei**
- la preţ de livrare ..... **110.000.000 lei**
- diferenţă de preţ favorabilă ..... **10.000.000 lei**

c) Producţia vândută în cursul perioadei:

● **Ipoteza A:**
- la cost de producţie ..... **100.000.000 lei**
- la preţ de livrare ..... **110.000.000 lei**
- diferenţă de preţ favorabilă ..... **10.000.000 lei**

● **Ipoteza B:**
- la cost de producţie ..... **105.000.000 lei**
- la preţ de livrare ..... **115.500.000 lei**
- diferenţă de preţ favorabilă ..... **10.500.000 lei**

● **Ipoteza C:**
- la cost de producţie ..... **95.000.000 lei**
- la preţ de livrare ..... **104.500.000 lei**
- diferenţă de preţ favorabilă ..... **9.500.000 lei**

Transpunerea acestui exemplu în T-uri, care reflectă rezultatul înregistrărilor efectuate la o unitate economică care aplică metoda inventarului permanent, se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Ipoteza A:

D	345	C	
Sl	11.000.000	110.000.000	
	110.000.000	110.000.000	Rc
Ts	121.000.000		

D	348	C	
Sl	1.000.000	10.000.000	
	10.000.000	10.000.000	Rc
Ts	11.000.000		

D	701	C	
		110.000.000	
		110.000.000	Rc

D	711	C	
	100.000.000	100.000.000	
	100.000.000	100.000.000	Rc

Ipoteza B:

D	345	C	
Sl	11.000.000	115.500.000	
	110.000.000	115.500.000	Rc
Ts	121.000.000		

D	348	C	
Sl	1.000.000	10.500.000	
	10.000.000	10.500.000	Rc
Ts	11.000.000		

D	701	C	
		115.500.000	
		115.500.000	Rc

D	711	C	
	105.000.000	100.000.000	
	105.000.000	100.000.000	Rc

Ipoteza C:

D	345	C	
Sl	11.000.000	104.500.000	
	110.000.000	104.500.000	Rc
Ts	121.000.000		

D	348	C	
Sl	1.000.000	9.500.000	
	10.000.000	9.500.000	Rc
Ts	11.000.000		

D	701	C	
		104.500.000	
		104.500.000	Rc

D	711	C	
	95.000.000	100.000.000	
	95.000.000	100.000.000	Rc

Scanned with OKEN Scanner

Corelaţia între veniturile din vânzare, variaţia stocurilor şi veniturile din exploatare

Ipoteza	Venituri din vânzare (Rcm)	Variaţia stocurilor		Venituri din exploatare (producţia exerciţiului)	Profit brut obţinut (în rezultatul exerciţiului)
		Creşteri (Scm)	Descreşteri (Sdm)		
0	1	2	3	4=1+2+3	5
A	110.000.000	–	–	110.000.000	10.000.000
B	115.500.000	–	5.000.000	110.500.000	10.500.000
C	104.500.000	5.000.000	–	109.500.000	9.500.000

Concluzii:

- Variaţia stocurilor nu se cuprinde în cifra de afaceri. Aceasta este formată numai din rulajul creditor al **contului 701**.
- Veniturile din exploatare sunt egale cu veniturile din vânzare numai în ipoteza A, când produsele fabricate sunt egale cu cele vândute. În ipoteza B, veniturile din exploatare de 110.500.000 lei sunt formate din produsele obţinute vândute integral (110.000.000 lei) plus profitul aferent vânzărilor de stoc (500.000 lei). În ipoteza C, veniturile din exploatare (109.500.000 lei) sunt formate din produsele obţinute (110.000.000 lei) minus profitul aferent nevânzării unor produse, din cele obţinute (500.000 lei).
- Profitul (cuprins în rezultatul exerciţiului) se formează numai în stadiul de vânzare a produselor finite, în sensul că profitul potenţial pentru produsele obţinute se corectează cu profitul creşterilor sau descreşterilor de stocuri, după cum rezultă din tabelul de mai jos:

Ipoteza	Profit obţinut din producţie	Profit aferent variaţiei stocurilor		Profit aferent vânzărilor
		Creşteri de stocuri	Descreşteri de stocuri	
0	1	2	3	4=1+2+3
A	10.000.000	–	–	10.000.000
B	10.000.000	–	500.000	10.500.000
C	10.000.000	500.000	–	9.500.000

Prin urmare:

- creşterea stocurilor de produse finite duce la majorarea veniturilor din exploatare faţă de veniturile din vânzare, dar are ca efect diminuarea profitului obţinut faţă de cel aferent producţiei fabricate în perioada respectivă;
- diminuarea stocurilor de produse finite duce la diminuarea veniturilor din exploatare faţă de veniturile din vânzare, dar are ca efect majorarea profitului obţinut faţă de cel aferent producţiei fabricate în perioada respectivă.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care unitatea economică ar aplica metoda inventarului intermitent, concluziile exemplului de mai sus nu se schimbă. Se ajunge la aceleaşi venituri din exploatare şi respectiv la acelaşi rezultat financiar.

7.11.3. Contabilitatea veniturilor din producţia imobilizată

Veniturile din producţia imobilizată sunt formate din:

- Costul de producţie al imobilizărilor corporale şi necorporale realizate în regie proprie şi înscrise ca atare în activul imobilizat;
- Cheltuielile auxiliare efectuate de unitate cu procurarea şi punerea în stare de folosinţă a imobilizărilor corporale şi necorporale procurate de la terţi, cum ar fi: cheltuieli de transport, instalare, montaj, efectuate în regie proprie.

La finele perioadelor şi respectiv la punerea în funcţiune a imobilizărilor, costul de producţie al imobilizărilor create în regie proprie şi totalul cheltuielilor auxiliare efectuate de unitate cu achiziţionarea şi punerea în funcţiune a imobilizărilor cumpărate de la terţi fac obiectul unei contabilizări distincte sub dublu aspect.

⇨ Pe de o parte, ca imobilizări în curs, dacă lucrările sunt neterminate, cu ajutorul conturilor din **grupa 23 „Imobilizări în curs"** sau ca imobilizări terminate, dacă sunt recepţionate, cu ajutorul conturilor din **grupele 20 „Imobilizări necorporale"** şi **21 „Imobilizări corporale"**.

Cheltuielile aferente producţiei imobilizate se înregistrează în momentul efectuării lor, la fel ca şi celelalte cheltuieli, în conturile din **clasa 6 „Conturi de cheltuieli"**, în structura lor pe elemente primare de cheltuieli.

⇨ Pe de altă parte, ca venituri din producţia proprie de imobilizări, evidenţiate cu ajutorul conturilor din **grupa 72 „Venituri din producţia de imobilizări"**. De menţionat că astfel de venituri nu intră în cifra de afaceri, dar se raportează ca venituri din exploatare.

7.11.3.1. Veniturile din producţia de imobilizări necorporale

Veniturile din producţia de imobilizări necorporale sunt formate din costul de producţie al imobilizărilor necorporale realizate în regie proprie şi din cheltuielile efectuate de unitate cu punerea în funcţiune a unor imobilizări necorporale procurate de la terţi.

În categoria imobilizărilor necorporale sunt cuprinse, aşa cum s-a mai arătat, lucrări peńtru constituirea unităţii, de cercetare şi dezvoltare, concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare, programe informatice etc.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea sintetică a acestor venituri se realizează cu ajutorul **contului 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile provenite din producţia terminată sau în curs de execuţie de imobilizări necorporale;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu	203
		– Valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor şi altor drepturi şi valori similare, realizate pe cont propriu	205
		– Valoarea altor imobilizări necorporale realizate pe cont propriu	208
		– Valoarea imobilizărilor necorporale în curs, realizate pentru nevoi proprii	230

7.11.3.2. Veniturile din producţia de imobilizări corporale

În categoria veniturilor din producţia de imobilizări corporale se cuprind:
– mijloace fixe obţinute din producţie proprie;
– lucrările de punere în funcţiune a mijloacelor fixe procurate de la terţi;
– amenajările de terenuri realizate în regie proprie.

Contabilitatea sintetică a acestor venituri se realizează cu ajutorul **contului 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile obţinute din imobilizări corporale realizate în regie proprie;

Scanned with OKEN Scanner

- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Valoarea la cost de producţie a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu	**2112**
		– Valoarea la cost de producţie a mijloacelor fixe obţinute din producţie proprie	**2121-2128**
		– Valoarea la cost de producţie a imobilizărilor corporale în curs obţinute din producţie proprie	**231**

7.11.4. Contabilitatea veniturilor din subvenţiile de exploatare

Subvenţiile de exploatare de care beneficiază unitatea patrimonială din partea statului, a colectivităţilor publice sau a altor unităţi patrimoniale sunt considerate venituri din exploatare. Ele se acordă pentru:

- acoperirea diferenţelor de preţ la produse fabricate cu cheltuieli mai mari decât preţul de livrare, ce sunt subvenţionate;
- acoperirea pierderilor obţinute din activitatea economică desfăşurată în anumite perioade de timp;
- finanţarea unor activităţi de cercetare.

Contabilitatea subvenţiilor de exploatare primite se realizează cu ajutorul **contului 741 „Venituri din subvenţii de exploatare"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu subvenţiile de exploatare primite sau în curs de încasare;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 741 „Venituri din subvenţii de exploatare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **741 „Venituri din subvenţii de exploatare“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Subvenţii de exploatare ce urmează a fi primite de la stat sau de la alte organisme	445
		– Subvenţii de exploatare primite direct în contul bancar, de la stat sau de la alte organisme	5121, 5124

7.11.5. Contabilitatea altor venituri din exploatare

Acele venituri din exploatare care nu pot fi nominalizate în conturile distincte de venituri ale acestei activităţi se reflectă în contabilitate cu ajutorul **conturile din grupa 75 „Alte venituri din exploatare“**.

7.11.5.1. Venituri din creanţe reactivate

Creanţele unităţii patrimoniale care devin incerte din motive diferite şi nu se mai pot încasa sunt trecute asupra cheltuielilor (**contul 654 „Pierderi din creanţe“**), influenţând nefavorabil rezultatul exerciţiului.

În situaţia în care acestea revin la o stare de solvabilitate, ele se reactivează, adică se reintroduc în activul unităţii. De astă dată, reactivarea lor va influenţa favorabil rezultatul exerciţiului, motiv pentru care se consideră venituri, chiar dacă se vor încasa ulterior, şi se înregistrează la **contul 754 „Venituri din creanţe reactivate“** care:

- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu reactivarea clienţilor reveniţi la o stare de solvabilitate;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 754 „Venituri din creanţe reactivate“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **758 „Alte venituri din exploatare“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Venituri din reactivarea clienţilor reveniţi la o stare de solvabilitate	411
		– Venituri din reactivarea debitorilor reveniţi la o stare de solvabilitate	461

Scanned with OKEN Scanner

7.11.5.2. Alte venituri din exploatare

În categoria altor venituri din exploatare se cuprind acele venituri ce privesc activitatea de exploatare şi nu se regăsesc în celelalte conturi de venituri din exploatare. Ele fac obiectul **contului 758 „Alte venituri din exploatare"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu alte venituri ale unităţii din activitatea de exploatare;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului finaniciar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 758 „Alte venituri din exploatare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **758 „Alte venituri din exploatare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Sume datorate de personal privind debite provenite din imputaţii, remuneraţii, sporuri sau adaosuri necuvenite şi avansuri nejustificative	**4282**
		– Sume datorate de diverşi debitori ca urmare a pagubelor produse de către aceştia	**461**
		– Valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii, constatate la închiderea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiilor următoare	**471**
		– Sume încasate reprezentând venituri din exploatarea curentă pentru care nu au fost înregistrate anterior creanţe	**5121, 5124, 5311, 5314**

7.11.6. Contabilitatea veniturilor din provizioane privind activitatea de exploatare

Veniturile din provizioane sunt obţinute din **anularea sau diminuarea** provizioanelor constituite anterior.

Anularea provizioanelor are loc în cazurile în care acestea rămân fără obiect. Provizioanele de depreciere rămân fără obiect atunci când elementele patrimoniale pentru care s-au constituit ies din patrimoniul unităţii prin vânzare, consum intern etc.

Diminuarea provizioanelor are loc la sfârşitul exerciţiilor financiare când provizioanele constituite anterior se reajustează, în sensul că se readuc la situaţia concretă,

Scanned with OKEN Scanner

nou intervenită. În cazul provizioanelor pentru depreciere, diminuarea lor are loc în cazul în care la sfârşitul unui exerciţiu financiar, deprecierea constatată pentru elementele patrimoniale inventariate este inferioară deprecierii anterioare, respectiv provizionului constituit la finele exerciţiului financiar precedent.

Atât anularea provizioanelor cât şi diminuarea lor generează aceeaşi operaţie contabilă, adică micşorarea de provizioane şi concomitent o creştere a veniturilor.

În cazul anulării provizioanelor, veniturile obţinute sunt egale cu întreaga sumă a provizioanelor constituite anterior.

În cazul diminuării provizioanelor, veniturile obţinute sunt reprezentate numai de diferenţa cu care se reduc provizioanele constituite anterior.

Contabilitatea veniturilor din provizioane se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 78 „Venituri din provizioane"** şi anume:

781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"

786 „Venituri financiare din provizioane"

787 „Venituri excepţionale din provizioane".

Unităţile mici şi mijlocii vor folosi conturile sintetice de gradul I menţionate mai sus.

Unităţile mari trebuie să utilizeze conturi sintetice de gradul II, pe care se defalcă conturile sintetice de gradul I de mai sus.

De menţionat că între conturile de venituri privind provizioanele şi conturile de cheltuieli privind provizioanele există o strânsă legătură deoarece orice cheltuială legată de provizioane poate deveni, ulterior, un venit din provizioane. Ca atare, avem aceleaşi conturi de venituri din provizioane ca şi conturile de cheltuieli privind provizioanele. În simbolul lor întâlnim, ca primă cifră 6, în cazul conturilor de cheltuieli privind provizioanele şi 7 în cazul conturilor de venituri privind provizioanele.

Veniturile din provizioane privind activitatea de exploatare sunt formate din anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, pentru deprecierea imobilizărilor şi pentru deprecierea activelor circulante.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul **contului 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"** care se dezvoltă de unităţile mari pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor"

7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante".

Conturile 7812-7814 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **venituri din exploatare**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** la anularea sau diminuarea provizioanelor constituite anterior, ce privesc activitatea de exploatare;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **conturile 7812, 7813 şi 7814** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **7812, 7813, 7814** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli (7812)	**1511-1518**
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor (7813)	**290, 291, 293**
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie (7814)	**390-398**
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor-clienţi (7814)	**491**

7.12. CONTABILITATEA VENITURILOR DIN ACTIVITATEA FINANCIARĂ

În categoria veniturilor financiare se cuprind acele venituri care sunt strict legate de activitatea financiară a întreprinderii.

În general, veniturile financiare sunt **corelative** cu cheltuielile financiare, în sensul că elementelor de venituri financiare le corespund elemente de cheltuieli finaniciare, ambele fiind generate, de regulă, de aceeaşi operaţie economică.

Veniturile financiare corelate cu cheltuielile financiare sunt următoarele:

- venituri din participaţii la capitalul social al altor societăţi comerciale, pentru care pot să apară cheltuieli privitoarea la pierderile din creanţe legate de participaţii;
- venituri din alte imobilizări financiare şi din creanţe imobilizate, pentru care cheltuielile, dacă apar, se trec la alte cheltuieli financiare;
- venituri din titluri de plasament ce sunt corelative cu cheltuielile privind titlurile de plasament cedate;
- venituri din diferenţe de curs valutar pentru care există un cont de cheltuieli din diferenţe nefavorabile de curs valutar;
- venituri din dobânzi şi respectiv cheltuieli privind dobânzile;

Scanned with OKEN Scanner

– venituri din sconturi obţinute, respectiv cheltuieli privind sconturile acordate;
– alte venituri financiare şi respectiv alte cheltuieli financiare.

În timp ce contabilitatea cheltuielilor financiare se realizează cu ajutorul **conturilor din grupa 66 „Cheltuieli financiare"**, pentru contabilitatea veniturilor financiare se folosesc **conturile din grupa 76 „Venituri financiare"**.

7.12.1. Veniturile din participaţii

Participaţiile constau, după cum s-a mai arătat, din deţinerea de către un agent economic de titluri de participare ce reprezintă drepturi sub formă de acţiuni sau alte titluri de valoare la capitalul social al altor unităţi patrimoniale.

Titlurile de participare asigură unităţii patrimoniale deţinătoare:

⇨ exercitarea unui control sau a unei influenţe notabile în luarea deciziilor de importanţă majoră ale altor unităţi patrimoniale;
⇨ realizarea unui profit sub formă de dividende, care se stabilesc la sfârşitul exerciţiului financiar din rezultatul exerciţiului.

Dividendele aferente titlurilor de participare cuvenite unităţilor economice care deţin asemenea titluri reprezintă venituri financiare şi se înregistrează la **contul 761 „Venituri din participaţii"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu dividendele de încasat de la alte unităţi aferente titlurilor de participare deţinute;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 761 „Venituri din participaţii"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **761 „Venituri din participaţii"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Dividende aferente titlurilor de participare ale unei unităţi în capitalul social al altei unităţi din cadrul aceluiaşi grup	**451**
		– Dividende ce urmează a fi încasate de la alte unităţi economice	**461**
		– Dividende încasate prin cont bancar pentru care nu s-a reflectat anterior o creanţă	**5121, 5124**

Scanned with OKEN Scanner

7.12.2. Veniturile din alte imobilizări financiare

În categoria altor imobilizări financiare se cuprind, printre altele, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu, pentru care unităţile economice ce le deţin beneficiază de dividende anuale. Dividendele aferente acestor imobilizări reprezintă pentru unitatea economică beneficiară venituri financiare ce fac obiectul **contului 762 „Venituri din imobilizări financiare"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile realizate din alte imobilizări financiare;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 762 „Venituri din alte imobilizări financiare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **762 „Venituri din alte imobilizări financiare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Crearea dreptului de a încasa dividendele cuvenite	461
		– Încasarea direct prin bancă a dividendelor, fără înregistrarea creanţelor aferente	5121, 5124

7.12.3. Veniturile din creanţe imobilizate

Aşa cum s-a mai arătat, în categoria creanţelor imobilizate se cuprind creanţele legate de participaţii, împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanţe.

Ele reprezintă valori date temporar altor persoane fizice sau juridice cu scopul de a obţine venituri financiare sub formă de dobânzi sau sub altă formă.

Sumele curente pentru creanţele imobilizate se înregistrează la **contul 763 „Venituri din creanţe imobilizate"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile cuvenite din creanţe imobilizate încasate sau în curs de încasare;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului financiar;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 763 „Venituri din creanţe imobilizate"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **763 „Venituri din creanţe imobilizate“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Dobânzi aferente creanţelor imobilizate ce se vor încasa ulterior	2678
		– Dobânzi sau alte venituri din creanţe imobilizate încasate în perioada curentă	5121, 5124

7.12.4. Veniturile din titluri de plasament

Prin vânzarea la bursă a titlurilor de plasament la preţuri mai mari decât valoarea lor de achiziţie, agenţii economici realizează venituri financiare. Ele constau din diferenţa favorabilă dintre preţul de cesiune (vânzare) a titlurilor de plasament (acţiuni, obligaţiuni şi alte titluri asimilate) şi valoarea lor contabilă. Se înregistrează la **contul 764 „Venituri din titluri de plasament“**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu diferenţele de preţ favorabile ale titlurilor de plasament vândute;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 764 „Venituri din titluri de plasament“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **764 „Venituri din titluri de plasament“** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Diferenţe de preţ favorabile ce urmează a se încasa de la cumpărătorii de titluri	461
		– Diferenţe de preţ favorabile încasate de la cumpărătorii de titluri, direct prin bancă sau casierie	5121, 5124, 5311, 5314

7.12.5. Veniturile din diferenţe de curs valutar

Diferenţele favorabile de curs valutar generează venituri financiare şi ele pot să apară în următoarele situaţii:

- Ca urmare a lichidării (plăţii) obligaţiilor (datoriilor) în valută, în cazul în care valoarea contabilă de intrare din momentul derulării lor este mai mică decât valoarea acestora la cursul zilei din momentul plăţii obligaţiei, deci în situaţia în care cursul valutar scade;

Scanned with OKEN Scanner

- Ca urmare a lichidării (încasării) creanţelor în valută, în cazul în care valoarea contabilă de intrare din momentul derulării lor este mai mică decât valoarea acestora la cursul zilei din momentul încasării creanţei, deci în situaţia în care cursul valutar creşte;
- La închiderea exerciţiului financiar când disponibilităţile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată şi când cursul valutar al acestora creşte faţă de cel existent la momentul apariţiei disponibilităţilor.

Contabilitatea sintetică a diferenţelor favorabile de curs valutar se realizează cu ajutorul **contului 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"** care:

- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** la apariţia diferenţelor favorabile de curs valutar;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Diferenţe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării obligaţiilor (datoriilor) în valută	**161, 162, 166, 167, 401, 404, 419, 451, 455, 457, 462**
		– Diferenţe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării (încasării) creanţelor (267, 409, 411-418, 451, 455, 461)	**5124, 5314**
		– Diferenţe favorabile de curs valutar aferente disponibilităţilor în valută existente în conturile de trezorerie la sfârşitul exerciţiului	**5124, 5314, 5142, 542**

7.12.6. Veniturile din dobânzi

Dacă agenţii economici care au contractat împrumuturi sau au datorii asimilate plătesc pentru ele dobânzi ce se consideră cheltuieli financiare (tratate ca atare la un paragraf distinct), în situaţia în care aceştia acordă împrumuturi beneficiază de dobânzi ce se consideră venituri financiare.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, agenţii economici obţin venituri financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilităţile din conturile bancare.

Dobânzile de această natură de care beneficiază agenţii economici fac obiectul **contului 766 „Venituri din dobânzi"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu dobânzile cuvenite pentru disponibilităţile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 766 „Venituri din dobânzi"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **766 „Venituri din dobânzi"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate în cadrul grupului	451
		– Dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi	461
		– Dobânzile primite aferente disponibilităţilor aflate în conturi bancare	5124, 5121
		– Dobânzile de primit aferente disponibilităţilor aflate în conturi bancare	5187
		– Dobânzile încasate în avans care se fac venituri ale exerciţiului în curs	472

7.12.7. Veniturile din sconturi acordate

În cadrul relaţiilor de decontare dintre agenţii economici, aceştia pot intra în posesia mijloacelor băneşti mai repede decât scadenţa stabilită sau pot plăti mai repede unele datorii.

Atunci când un agent economic încasează o creanţă mai repede decât termenul stabilit, el va acorda un scont clienţilor, care se va considera o cheltuială financiară (tratată la un paragraf distinct).

Agentul economic care va plăti suma respectivă înainte de termenul stabilit va beneficia de un scont, care se va considera venit financiar.

Contabilitatea veniturilor din sconturile obţinute de la furnizori şi de la alţi creditori se realizează cu ajutorul **contului 767 „Venituri din sconturi obţinute"**

Scanned with OKEN Scanner

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile din sconturile obţinute de la furnizori şi alţi creditori;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 767 „Venituri din sconturi obţinute"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **767 „Venituri din sconturi obţinute"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Valoarea sconturilor obţinute de la furnizori	401, 404
		– Valoarea sconturilor obţinute de la alţi creditori	462
		– Valoarea sconturilor obţinute ulterior achitării obligaţiilor	5121

7.12.8. Alte venituri financiare

Se consideră alte venituri financiare acele venituri care nu se pot înregistra la conturile corespunzătoare din **grupa 76 „Venituri financiare"**. Ele se înregistrează la **contul 768 „Alte venituri financiare"**

care:
- după conţinutul economic este un cont de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu alte venituri financiare realizate;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 768 „Alte venituri financiare"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **768 „Alte venituri financiare"** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Încasări prin bancă a altor venituri financiare	5121, 5124
		– Încasări în numerar a altor venituri financiare	5311, 5314

Scanned with OKEN Scanner

7.12.9. Veniturile financiare din provizioane

Veniturile financiare din provizioane sunt formate din anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, a celor privind deprecierea imobilizărilor financiare, a creanţelor (decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii) şi a titlurilor de plasament.

Pentru contabilizarea veniturilor de această natură se foloseşte **contul 786 „Venituri financiare din provizioane"**.

Unităţile mari vor defalca acest cont pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri".

Conturile 7862 şi 7863 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **venituri financiare**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** la anularea sau diminuarea provizioanelor ce privesc activitatea financiară constituite anterior;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 7862 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"** şi **7863 „Venituri din provizioane pentru deprecieri"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **7862, 7863** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	**121**	– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli ce privesc activitatea financiară (7862)	**1514**
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor privind deprecierea imobilizărilor financiare (7863)	**296**
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii (7863)	**496**
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea titlurilor de plasament (7863)	**590**

Scanned with OKEN Scanner

7.13. CONTABILITATEA VENITURILOR EXCEPŢIONALE

În activitatea agenţilor economici apar venituri ce nu sunt legate direct nici de activitatea de exploatare şi nici de activitatea financiară, care se numesc *venituri extraordinare sau excepţionale.*

Asemenea venituri se împart în venituri excepţionale din operaţii de gestiune şi venituri excepţionale din operaţii de capital.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul unor **conturi din grupa 77 „Venituri excepţionale"**.

7.13.1. Veniturile excepţionale din operaţii de gestiune

În categoria veniturilor excepţionale din operaţii de gestiune se cuprind acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unităţii patrimoniale, dar se referă la operaţii de exploatare cum sunt:

- despăgubiri şi penalităţi primite de la persoane fizice şi juridice;
- active circulante (materiale, mărfuri, ambalaje) primite cu titlu gratuit;
- active de trezorerie primite gratuit în numerar sau prin depunere în conturi bancare;
- bunuri de natura activelor circulante rezultate din dezmembrarea unor imobilizări;
- drepturi de personal neridicate, care după un număr de ani se prescriu;
- sume cuvenite unităţii, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul **contului 771 „Venituri excepţionale din operaţii de gestiune"**

care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7711 „Venituri din despăgubiri şi penalităţi"

7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"

Conturile 7711, 7718 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **venituri excepţionale**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** cu veniturile excepţionale din operaţii de gestiune realizate;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 7711 „Venituri din despăgubiri şi penalităţi"** şi **7718 „Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune"** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **7711, 7718** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Active circulante de natura stocurilor primite gratuit	300, 301, 321, 323, 361, 371, 381
		– Bunuri de natura activelor circulante rezultate din dezmembrarea unor imobilizări	300, 301, 321, 371
		– Drepturi de personal neridicate prescrise	426
		– Sume cuvenite unităţii, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe	4482
		– Active de trezorerie primite gratuit, în numerar sau prin depuneri în conturi bancare	5121, 5124, 5311, 5314
		– Despăgubiri şi penalităţi primite de la terţi	5121, 5311

7.13.2. Veniturile din operaţii de capital

Se consideră venituri din operaţii de capital:

- subvenţiile pentru investiţii virate la venituri, care se eşalonează în acest scop pe toată perioada de utilizare (respectiv de amortizare) a imobilizărilor procurate pe seama subvenţiilor primite;
- veniturile provenite din cedarea (vânzarea) imobilizărilor, reprezentate de preţul negociat cu cumpărătorii acestora.

Contabilitatea veniturilor respective se realizează cu ajutorul **contului 772 „Venituri din operaţii de capital"** care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7721 „Venituri din cedarea activelor"

7727 „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri"

7728 „Alte venituri excepţionale din operaţii de capital"

Conturile 7721, 7727 şi 7728 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic sunt conturi de **venituri excepţionale**;
- după funcţia contabilă sunt asimilate conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** la realizarea veniturilor excepţionale din operaţii de capital;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile privitoare la **conturile 7721 „Venituri din cedarea activelor“, 7727 „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri“ şi 7728 „Alte venituri excepţionale din operaţii de capital“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Debit **7721, 7727, 7728** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Cota-parte a subvenţiilor pentru investiţii virate asupra rezultatului exerciţiului (7727)	131
		– Imobilizări corporale cedate unor asociaţi (7721)	451
		– Imobilizări corporale vândute (cedate) unor persoane fizice sau juridice la preţ negociat (7721)	461

7.13.3. Veniturile excepţionale din provizioane

Veniturile excepţionale din provizioane sunt cele provenite din anularea şi diminuarea provizioanelor reglementate, a celor pentru riscuri şi cheltuieli, pentru deprecierea creanţelor (debitori diverşi) şi pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale ce privesc activitatea excepţională.

În contabilitate, veniturile respective sunt reflectate cu ajutorul **contului 787 „Venituri excepţionale din provizioane“**

Acesta se defalcă la unităţile mari pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

7872 „Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“

7873 „Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri“

7874 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate“

Conturile 7872-7874 pot fi caracterizate astfel:

- după conţinutul economic este un cont de **venituri excepţionale**;
- după funcţia contabilă este asimilat conturilor de **pasiv**;
- **se creditează** la anularea sau diminuarea provizioanelor de natură excepţională constituite anterior;
- **se debitează** la sfârşitul perioadelor prin trecerea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului;
- nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.

Operaţiile privitoare la **contul 7872 „Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“, 7873 „Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri“ şi 7874 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate“** reflectate în contabilitatea sintetică se rezumă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Debit **7872, 7873, 7874** **Credit**

Operaţii cu care se debitează	Contul corespondent creditor	Operaţii cu care se creditează	Contul corespondent debitor
– Trecerea veniturilor colectate asupra contului de profit şi pierdere la sfârşitul perioadei	121	– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor reglementate (7874)	141
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli de natură excepţională (7872)	1518
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor aferente imobilizărilor necorporale sau corporale afectate activităţii excepţionale (7873)	290, 291, 293
		– Sumele reprezentând anularea sau diminuarea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi (7873)	496

7.14. CONTABILITATEA DECONTĂRII VENITURILOR

Pentru determinarea lunară a profitului sau pierderii, conturile de venituri, la fel ca şi conturile de cheltuieli, se închid provizoriu prin rezultatul exerciţiului.

Principiul noncompensării impune ca veniturile perioadei să nu poată fi compensate cu cheltuielile perioadei, prin înregistrări contabile de debitare a conturilor de venituri şi creditare a conturilor de cheltuieli.

În consecinţă, decontarea veniturilor, respectiv închiderea conturilor de venituri, se face numai în corespondenţă cu **contul 121 „Profit şi pierdere“** la sfârşitul fiecărei luni. Distingem în această privinţă decontarea a două categorii de venituri şi anume:

– decontarea veniturilor din producţia stocată;

– decontarea celorlalte venituri.

În ce priveşte **decontarea veniturilor din producţia stocată** (ce au făcut obiectul unui paragraf distinct) s-a reţinut faptul că la sfârşitul lunii, **contul 711 „Venituri din producţia stocată“** poate avea sold creditor sau sold debitor:

● **Soldul creditor** al acestui cont reprezintă veniturile obţinute din creşterea stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie la sfârşitul perioadei faţă de începutul perioadei şi se închide prin înregistrarea contabilă:

Scanned with OKEN Scanner

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**121** „Profit şi pierdere“

– Acest sold se va lua în considerare la raportările fiscale, în sensul că se adaugă la celelalte venituri din exploatare.

● **Soldul debitor** al **contului 711 „Venituri din producţia stocată“** reprezintă o diminuare a veniturilor curente datorită descreşterii stocurilor de produse fabricate şi comenzi în curs de execuţie la sfârşitul perioadei faţă de începutul perioadei şi se închide prin înregistrarea contabilă **în roşu**.

711 „Venituri din producţia stocată“	=	**121** „Profit şi pierdere“	**în roşu**

– În raportările fiscale, soldul debitor al acestui cont diminuează celelalte venituri din exploatare.

În ce priveşte **decontarea celorlalte venituri** ale perioadei curente, la sfârşitul fiecărei luni soldul creditor al conturilor de venituri se închide prin înregistrarea contabilă:

%	=	**121** „Profit şi pierdere“
Conturi din grupele 70, 72, 74, 75, 76, 77, 78		

După această înregistrare contabilă, la finele perioadei, conturile de venituri rămân fără sold.

C. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIŢIULUI

7.15. DETERMINAREA REZULTATULUI

Rezultatul exerciţiului sau rezultatele financiare ale regiilor autonome, societăţilor comerciale şi alţi agenţi economici se determină ca diferenţă între venituri şi cheltuieli, indiferent de data încasării sau plăţii lor, cuantificate, contabilizate şi localizate pe feluri omogene şi pe segmente de gestiune compatibile şi clare.

Legea contabilităţii prevede, în legătură cu aceasta, următoarele:

– art. 16: „Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor“.

Scanned with OKEN Scanner

– art. 18: „Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor".
– art. 19: „În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte lunar".

Aşadar, rezultatul exerciţiului se calculează lunar, şi cuprinde:

- rezultatul curent din activitatea de exploatare şi financiară;
- rezultatul excepţional (extraordinar);
- impozitul pe profit.

7.16. REFLECTAREA ÎN COTABILITATE A DETERMINĂRII REZULTATULUI FINANCIAR

Rezultatul exerciţiului se determină lunar cu ajutorul **contului 121 „Profit şi pierderi"**, care caracterizează veniturile şi cheltuielile, şi determină rezultatele pe structura activităţilor şi operaţiilor de bază.

Contul 121 „Profit şi pierderi" este un cont bifuncţional prin modul cum începe să funcţioneze, cât şi prin sold.

Compararea veniturilor cu cheltuielile şi cuantificarea finală a formării rezultatelor exerciţiului se realizează în mai multe etape:

① Se decontează veniturile şi cheltuielile ocazionate de activitatea curentă, preluând soldurile conturilor din următoarele grupe de conturi, astfel:

a) Pentru soldurile creditoare ale conturilor de venituri:

	%	= **121** „Profit şi pierderi"
Gr. 70	„Venituri din vânzări de produse, prestări servicii, mărfuri"	
711	„Venituri din producţia stocată"	
Gr. 72	„Venituri din producţia de imobilizări"	
741	„Venituri din subvenţii de exploatare"	
Gr. 75	„Alte venituri din gestiunea curentă"	

Spre exemplificare, se înregistrează la sfârşitul exerciţiului (luna) închiderea conturilor de venituri de exploatare prin reluarea rulajului creditor în **contul 121 „Profit şi pierderi"**, cu următoarele sume:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**121** „Profit şi pierderi“	**22.663.984**
701 „Venituri din vânzarea produselor finite“			3.000.000
702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor“			1.000.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“			800.000
706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii“			350.000
707 „Venituri din vânzări de mărfuri“			338.984
711 „Venituri din producţia stocată“			2.575.000
722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale“			14.000.000
741 „Venituri din subvenţii de exploatare“			500.000
754 „Venituri din creanţe reactivate“			100.000

b) Pentru soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli materiale

121 „Profit şi pierderi“	=	%	
		Gr. 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale şi mărfuri“	
		Gr. 61 „Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi“	
		Gr. 62 „Cheltuieli din alte servicii efectuate de terţi“	
		Gr. 65 „Alte cheltuieli curente“	

Se înregistrează închiderea conturilor de cheltuieli de exploatare prin preluarea rulajului debitor în **contul 121 „Profit şi pierderi“** în următoarele sume:

121 „Profit şi pierderi“	=	%	**2.928.000**
		600 „Cheltuieli cu materii prime“	2.800.000
		602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar“	50.000
		605 „Cheltuieli privind energia şi apa“	20.000
		611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile“	40.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări“	18.000

Scanned with OKEN Scanner

Soldul **contului 121 „Profit şi pierderi"**, după această etapă, reflectă *valoarea adăugată*.

Decontarea făcându-se cont cu cont, atât la venituri, cât şi la cheltuieli se pot obţine şi alţi indicatori intermediari. Astfel, pentru comerciant, diferenţa dintre soldul de decontări al **contului 707 „Venituri din vânzări de mărfuri"** şi cel al **contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile"** arată marja comerciantului, respectiv limitele sale de manevră în care să-şi acopere cheltuielile de circulaţie, să plătească impozitele şi să realizeze un profit.

② Se decontează *cheltuielile cu personalul, cu impozitele şi taxele*, toate considerate prin asimilare „Cheltuieli cu munca vie":

121 „Profit şi pierderi"	=	%	
		Gr. 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate"	
		Gr. 64 „Cheltuieli cu personalul"	

Se înregistrează decontarea cheltuielilor cu personalul:

121 „Profit şi pierderi"	=	%	**4.190.000**
		631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii"	100.000
		635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	190.000
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	3.000.000
		645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	900.000

Contul de rezultate al exerciţiului reflectă după această etapă *„Excedentul brut de exploatare"*.

③ Se decontează *veniturile şi cheltuielile* ocazionate de amortizări, precum şi de constituirea şi deducerea provizioanelor de exploatare:

a) veniturile:

Gr. 78 „Venituri din amortizări şi provizioane"	=	**121** „Profit şi pierderi"

b) cheltuielile:

121 „Profit şi pierderi"	=	**Gr. 68** „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele"

Comparându-se şi analizându-se veniturile din **Gr. 78 „Venituri din provizioane"**

Scanned with OKEN Scanner

cu cheltuielile din **grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele"** se poate obţine indicatorul intermediar *„Rezultate din autoprotecţie"*.

Se înregistrează decontarea veniturilor din **grupa 78**:

7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**121** „Profit şi pierderi"	**1.300.000**

④ Se decontează *veniturile şi cheltuielile financiare* ale perioadei:

a) veniturile financiare:

Gr. 76 „Venituri financiare"	=	**121** „Profit şi pierderi"	

Se înregistrează închiderea conturilor de venituri financiare:

	%	= **121** „Profit şi pierderi"	**1.240.000**
761 „Venituri din participaţii"			700.000
763 „Venituri din creanţe imobilizate"			200.000
764 „Venituri din titluri de plasament cedate"			100.000
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"			100.000
766 „Venituri din dobânzi"			80.000
767 „Venituri din sconturi obţinute"			60.000

b) cheltuielile financiare:

121 „Profit şi pierderi"	=	**%**	**250.000**
		664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"	200.000
		665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	30.000
		667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"	20.000

Comparând cheltuielile cu veniturile financiare putem determina *„Rezultatul activităţii financiare"*, iar **contul 121 „Profit şi pierderi"** va reflecta prin sold *„Rezultatul curent"* sau *„Rezultatul activităţii ordinare"*.

Scanned with OKEN Scanner

⑤ Se decontează *veniturile şi cheltuielile excepţionale*, ca şi până acum, cont cu cont:

a) veniturile excepţionale:

Gr. 77 „Venituri excepţionale" = **121** „Profit şi pierderi"

b) cheltuielile excepţionale:

121 „Profit şi pierderi" = **Gr. 67** „Cheltuieli excepţionale"

Se înregistrează decontarea cheltuielilor excepţionale:

121 „Profit şi pierderi"	=	%	**250.000**
		6711 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	10.000
		6712 „Donaţii şi subvenţii acordate"	50.000
		6714 „Pierderi din debitori diverşi"	30.000
		6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	160.000

Din compararea veniturilor cu cheltuielile de această natură se poate determina ca indicator intermediar *„Rezultatul din operaţiuni excepţionale"*, iar **contul 121 „Profit şi pierderi"** va reflecta *„Rezultatul exerciţiului"*.

7.17. CALCULAREA, ÎNREGISTRAREA ŞI DECONTAREA IMPOZITULUI PE PROFIT

Impozitul pe profit reprezintă pentru un agent economic o cheltuială determinată de remunerarea factorului „macroeconomic" ca participant la viaţa ecnomico-socială a agentului economic.

Normele contabile internaţionale prevăd contabilizarea impozitului pe profit în categoria cheltuielilor fiscale, în vederea determinării profitului net al agentului economic (rezultatul exerciţiului) şi prezentarea acestora în contul de rezultate.

Cheltuiala cu impozitul pe profit este suportată la nivelul întregii activităţi al agentului economic şi înscrisă în partea de cheltuieli a **contului 121 „Profit şi pierderi"**, înaintea rezultatului exerciţiului.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe profit este datorat de către toate societăţile comerciale, regiile autonome, organizaţii cooperatiste, instituţii financiare şi de credit, alţi agenţi economici organizaţi ca persoane juridice, inclusiv cele cu capital străin, precum şi unităţile economice ale altor persoane juridice, române sau străine, care realizează profituri din activitatea desfăşurată.

Plecând de la principiul independenţei exerciţiului şi respectând cerinţele unei contabilităţi de angajamente, un prim indicator va fi:

Rezultatul exerciţiului înainte de impozitare	= Veniturile exerciţiului	– Cheltuielile exerciţiului	

Rezultatul exerciţiului înainte de impozitare, corectat cu cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal şi deducerile fiscale permit obţinerea rezultatului fiscal (profit impozabil sau pierdere):

Rezultat fiscal	= Rezultatul exerciţiului înainte de impozitare (Rezultatul contabil)	+ Cheltuieli nedeductibile a se deduce din rezultatul fiscal (elemente nedeductibile fiscal)	– Deduceri fiscale (elemente deductibile fiscal)	

Pentru determinarea *profitului impozabil*, agenţii economici stabilesc întâi *profitul impozabil veniturilor din exploatare* astfel:

a) se determină coeficientul mediu al rentabilităţii (K) aferent activităţii de exploatare, potrivit formulei:

$$K = \frac{\text{Profitul (Pierderea) din activitatea de exploatare cumulat de la începutul anului}}{\text{Venituri din exploatare, cumulate de la începutul anului}}$$

b) coeficientul (K) astfel determinat se înmulţeşte cu veniturile din exploatare, încasate, rezultând profitul impozabil din activitatea de exploatare, calculat astfel:

Profitul impozabil din activitatea de exploatare	= K x	Venituri încasate din exploatare	

unde:

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile încasate din exploatare	= Veniturile din grupele 70-75	– Veniturile din grupele 71 şi 72	– Valoarea facturilor emise şi neîncasate (fără TVA aferent)

În vederea calculării profitului (pierderii), unităţile plătitoare de impozit pe profit au obligaţia evidenţierii distincte a cheltuielilor şi veniturilor, atât din activitatea de exploatare, cât şi a celor din activitatea financiară şi excepţională, iar rezultatul (profit sau pierdere) să se determine pe fiecare activitate.

Profitul impozabil aferent unei luni este egal cu suma rezultatelor financiare obţinute din activitatea de exploatare, financiară şi excepţională, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal şi se scad cheltuielile deductibile.

Cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal sunt:

– depăşirea cheltuielilor de protocol;

– depăşirea cheltuielilor de deplasare, detaşare, transferare;

– amenzi şi penalităţi neimputabile suportate pe cheltuieli;

– alte cheltuieli nedeductibile, ca urmare a depăşirii plafoanelor admisibile (depăşirea cheltuielilor la acţiuni sociale, sponsorizări, donaţii, impozit suplimentar pentru plata salariilor peste fondul admisibil, lipsuri în gestiune neimputabile, penalităţi peste limitele legale);

– pierderi din creanţe (clienţi, debitori etc.);

– TVA colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură, înregistrate pe cheltuieli;

– dobânzi aferente creditelor pentru investiţii în cazul în care acestea au fost contabilizate pe cheltuieli şi diferenţa de curs valutar pentru credite pentru investiţii;

– provizioane (cu excepţia garanţiilor constituite pe baza clauzelor contractuale);

– alte cheltuieli nedeductibile prevăzute de dispoziţiile legale (ex. valoarea mărfurilor confiscate de organele în drept etc.).

Sume deductibile din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor legale, sunt:

– rezerve legale;

– pierderi din anii precedenţi;

– sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe, mai puţin valoarea neamortizată a acestora, precum şi cheltuielile de valorificare a acestora;

– sumele rezultate din valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune, mai puţin cheltuielile efectuate, în limita valorilor de intrare rămasă de amortizat;

– sumele încasate din vânzarea activelor, mai puţin impozitul aferent acestora, costul proiectelor de evaluare şi cheltuielile ocazionate cu vânzarea acestora, precum şi valoarea neamortizată a acestora;

– dobânzile încasate aferente disponibilităţilor pentru investiţii;

Scanned with OKEN Scanner

– sume pentru acţiuni de reclamă şi publicitate efectuate pe baza unui contract scris*;

– provizioanele nedeductibile fiscal, trecute la venituri;

– alte sume deductibile legal.

Legislaţia fiscală din ţara noastră se află într-o permanentă perfecţionare. Astfel, modul de calcul al impozitului pe profit va suporta modificări atât în ceea ce priveşte baza de impozitare, cât şi cotele de impozit pe profit.

Calculul, regularizarea şi vărsarea impozitului pe profit se face *trimestrial*, în funcţie de profitul realizat, *cumulat de la începutul anului*, pe baza soldului creditor din **contul 121 „Profit şi pierderi"**, până la data de 25 a lunii următoare pentru perioada expirată în cursul anului şi până la 31 ianuarie pentru exerciţiul financiar al anului expirat.

Sumele vărsate în plus la buget faţă de cele efectiv datorate se compensează cu sumele datorate pentru perioada următoare sau se restituie unităţilor plătitoare, la cererea acestora.

a) Înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit şi respectiv a obligaţiei faţă de buget:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	**441** „Impozit pe profit"	**7.718.693**

b) Decontarea acestor cheltuieli cu impozitul pe profit pe seama rezultatului exerciţiului:

121 „Profit şi pierderi"	=	**691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	**7.718.693**

7. 18. REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI

După decontarea impozitului pe profit, soldul **contului 121 „Profit şi pierderi"** reflectă *„Rezultatul net al exerciţiului"*, rezultat supus repartizării.

Aşadar, **contul 121 „Profit şi pierderi"** înregistrează în *credit* la sfârşitul exerciţiului (luna) sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri de la contul 701-787.

În credit se mai înregistrează:

– pierderile realizate în exerciţiul precedent care diminuează capitalul social prin debitul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**;

– pierderile realizate în exerciţiul precedent care nu au fost repartizate în corespondenţă cu **contul 107 „Rezultatul reportat"**.

Se debitează la sfârşitul exerciţiului cu cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli din clasa a 6-a de la conturile 600 până la 691.

* Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 83/1997 aprobată prin Legea nr. 106/1998.

Scanned with OKEN Scanner

În debitul contului se mai înregistrează:

– profitul net realizat în exerciţiul precedent destinat măririi capitalului prin creditul **contului 1012 „Capital subscris vărsat"**;

– rezervele constituite din profitul realizat în exerciţiul precedent prin creditul **contului 106 „Rezerve"**;

– profitul realizat în exerciţiul precedent nerepartizat prin trecerea acestuia în creditul **contului 129 „Repartizarea profitului"**.

La sfârşitul exerciţiului, soldul creditor al contului reprezintă PROFITUL, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile sau PIERDERILE, în situaţia inversă, când contul prezintă sold debitor.

În bilanţul contabil, soldul **contului 121 „Profit şi pierderi"** se scrie în pasivul bilanţului cu semnul (+) dacă este profit şi cu semnul (-) dacă este pierdere.

Contul 121 „Profit şi pierderi", având rolul de a determina rezultatul financiar pe perioada unui exerciţiu, după aprobarea bilanţului, se soldează prin repartizarea în vederea constituirii diferitelor fonduri. În cazul în care nu se decide repartizarea completă, profitul rămas nerepartizat se transferă în creditul **contului 107 „Rezultatul reportat"**, încât **contul 121 „Profit şi pierderi"** se disponibilizează în vederea înregistrării rezultatului financiar pentru exerciţiul curent.

Structura sintetică a **contului 121 „Profit şi pierderi"**, cu prezentarea soldurilor intermediare este dată în tabelul de mai jos.

VENITURI	CHELTUIELI	SOLDURI INTERMEDIARE
1	2	3
A. Vânzări de mărfuri (707)	B. Costul de cumpărare al mărfurilor vândute (607)	A-B=C Marja comerciantului
D. Vânzări de produse, lucrări şi servicii (70-707)+711+72 TOTAL D		Producţia exerciţiului
Marja comercială Producţia exerciţiului TOTAL E	Cheltuieli cu materii prime şi materiale (60) Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi (61+62) TOTAL F	Valoarea adăugată (E-F)
Valoarea adăugată Subvenţii de exploatare (74) TOTAL G	Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (63) Cheltuieli cu personalul (64) TOTAL H	Excedentul brut de exploatare (G-H)

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3
Excedentul brut de exploatare Alte venituri din exploatare (75) Alte venituri din amortizări şi provizioane privind exploatarea (781) TOTAL I	Alte cheltuieli Amortizări şi provizioane privind exploatarea (681) TOTAL J	Rezultatul exploatării (I-J)
Rezultatul de exploatare Venituri financiare (76) Provizioane (786) TOTAL K	Cheltuieli financiare (66) Amortizări şi provizioane (686) TOTAL L	Rezultatul activităţii curente (K-L)
Venituri excepţionale (77) Provizioane (787) TOTAL M	Cheltuieli excepţionale (67) Amortizări şi provizioane (687) TOTAL N	Rezultatul excepţional (M-N)
Rezultatul activităţii curente Rezultatul excepţional TOTAL O	Impozit pe profit (691) TOTAL P	Rezultatul net al exerciţiului (O-P)

Construcţia contului de profit şi pierdere sau de rezultate având la bază structurarea activităţilor de exploatare, financiare şi excepţionale permite formarea, pe baza informaţiilor din acest document de sinteză contabilă, a unor indicatori valorici ce caracterizează comportamentul unui agent economic prin ceea ce numim solduri *intermediare de gestiune*. În fapt, soldurile intermediare de gestiune sunt indicatori sub formă de solduri, numite marje, ce pun în evidenţă etapele formării rezultatului exerciţiului în strânsă conexiune cu structura de venituri şi cheltuieli aferente activităţilor unui agent economic.

7.19. CONTABILITATEA REPARTIZĂRII PROFITULUI

Repartizarea profitului este actul de decizie al proprietarilor şi adunării generale a acţionarilor şi asociaţilor, fără a exista restricţii normative – decât în cazul regiilor autonome sau al societăţilor comerciale în care principalul acţionar este statul.

La repartizarea profitului este bine să se manifeste prudenţă, cunoaşterea perspectivei şi a conjuncturii pieţei în care acţionează agentul economic, interesele de dezvoltare şi controlul patronal, buna înţelegere cu sindicatele prin premierea angajaţilor.

Principalele destinaţii pe care le poate primi profitul sunt următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

– surse proprii de finanţare;
– constituirea fondului de participare a angajaţilor la profit;
– constituirea fondului de rezervă în limita prevederilor legale şi a statutului de înfiinţare;
– pentru plata dividendelor;
– pentru vărsămintele la buget din profitul net al regiilor autonome;
– repartizări la alte destinaţii legale prevăzute de statutul societăţii sau în contractele de asociere.

Conform legislaţiei din ţara noastră, repartizările de profit se derulează după următorul model:

Din rezultatul exerciţiului:
– se deduce rezerva legală;
– se adaugă rezultatul reportat anterior (cu precizarea că acest report fusese deja supus calculului rezervei legale în exerciţiul precedent);
– se scad fondurile constituite:
  – pentru creşterea surselor proprii de finanţare;
  – fondul de participare al salariaţilor la profit;
– se scad vărsămintele la buget;
– se scad alte rezerve prevăzute de lege;
– se scad dividendele;

Rezultă: reportul la noul exerciţiu.

Pentru reflectarea în contabilitate a repartizării profitului în cursul exerciţiului financiar se utilizează **contul 129 „Repartizarea profitului"**.

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa repartizării profitului. Contabilitatea analitică se ţine pe destinaţiile profitului, stabilite potrivit legii.

Contul 129 „Repartizarea profitului", după conţinutul economic este un cont din clasa conturilor de capitaluri, grupa rezultatului exerciţiului, iar după funcţia contabilă este un *cont de activ.*

Contul 129 „Repartizarea profitului" *se debitează* în cursul lunii cu repartizările din profit prin creditul următoarelor conturi:

– **101 „Capital social"**, cu profitul net realizat la închiderea exerciţiului precedent, destinat creşterii capitalului social;

– **106 „Rezerve"**, pentru rezervele constituite din profitul realizat în exerciţiile precedente;

– **112 „Fond de participare la profit"**, cu profitul net realizat în exerciţiul curent, repartizat pentru construirea fondului de participare la profit;

– **118 „Alte fonduri"**, cu profitul net realizat în exerciţiul curent repartizat pentru constituirea fondului pentru creşterea surselor proprii de finanţare;

– **457 „Dividendele de plată"**, pentru dividendele acţionarilor sau asociaţilor, realizate în exerciţiul curent;

Scanned with OKEN Scanner

Contul 129 „Repartizarea profitului" *se creditează* cu profitul net realizat în exerciţiul precedent destinat repartizării, prin debitul **contului 121 „Profit şi pierderi"**, după închiderea şi aprobarea bilanţului pentru exerciţiul precedent.

Soldul debitor al contului reprezintă repartizările efectuate din profit efectuate în cursul exerciţiului.

Deci, pe parcursul anului, orice repartizări efectuate din profit trebuie să se regăsească în următoarea combinaţie contabilă:

129 „Repartizarea profitului"	=	%
		101 „Capital social"
		1061 „Rezerve legale"
		1063 „Rezerve statuare"
		112 „Fond de participare la profit"
		118 „Alte fonduri"
		457 „Dividende de plată"

După aprobarea bilanţului contabil pentru exerciţiul precedent de către adunarea generală a acţionarilor, dar şi de către organismele financiare-fiscale, are loc închiderea operaţiilor de repartizare operate în anul precedent:

121 „Profit şi pierderi"	=	**129** „Repartizarea profitului"

Pot exista cazuri în care o parte din profitul net al agentului economic poate fi reportat în anul următor de gestiune ca o măsură de prevedere pentru preîntâmpinarea diminuării rentabilităţii sau chiar a apariţiei pierderilor, dacă situaţiile conjuncturale întrevăd o astfel de perspectivă.

Reflectarea în contabilitate a rezultatului reportat se realizează cu ajutorul **contului 107 „Rezultatul reportat"**.

Rolul şi funcţiile acestui cont au fost prezentate în volumul I, capitolul 2.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8

CONTABILITATEA ELEMENTELOR EXTRA-PATRIMONIALE ALE AGENŢILOR ECONOMICI

8.1. CARACTERIZAREA GENERALĂ A CONTURILOR SPECIALE

Deoarece conturile speciale nu reflectă active sau pasive ce fac parte din patrimoniul agenţilor economici, ele se mai numesc conturi *extrapatrimoniale sau conturi în afara bilanţului.*

Fac parte din clasa **8 „Conturi speciale"** şi sunt împărţite, după modul lor de utilizare, în două grupe şi anume:

a) Conturi în afara bilanţului ce fac parte din grupa **80 „Conturi în afara bilanţului"** şi servesc la înregistrarea drepturilor din angajamentele acordate, a obligaţiilor din angajamentele primite şi a altor valori în afara patrimoniului unităţii economice.

- funcţionează în **partidă simplă**, ceea ce presupune că înregistrările se fac fie în debitul, fie în creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente;
- se utilizează pe tot parcursul exerciţiului financiar, **debitându-se** cu majorările sau creşterile şi **creditându-se** cu micşorările sau reducerile;
- soldul lor **debitor** sau **creditor** exprimă elementele extrapatrimoniale existente la un moment dat.

b) Conturi de bilanţ ce fac parte din grupa **89 „Bilanţ"** şi servesc pentru închiderea şi deschiderea conturilor bilanţiere, care fac parte din patrimoniul unităţii la închiderea şi deschiderea exerciţiului financiar.

- funcţionează în **partidă dublă**, ceea ce presupune că se debitează şi se creditează în corespondenţă cu alte conturi, respectiv cu conturile patrimoniale;
- se utilizează numai la sfârşitul exerciţiului financiar şi, respectiv, la începutul exerciţiului financiar;
- nu prezintă sold nici la sfârşitul exerciţiului financiar şi nici la începutul noului exerciţiu financiar.

Scanned with OKEN Scanner

După *natura* elementelor pe care le reflectă, conturile speciale se pot grupa în:

a) Conturi de ordine ce reflectă valorile materiale şi băneşti aflate temporar în posesia unităţii fără a face parte din patrimoniul unităţii.

- fac parte din grupa 80 „Conturi în afara bilanţului";
- funcţionează în partidă simplă; se debitează cu intrările de valori materiale şi băneşti şi se creditează la restituirea sau decontarea lor.

b) Conturi de evidenţă ce reflectă fie drepturi latente, fie angajamente latente ce pot deveni certe ori se anulează ca urmare a producerii unor evenimente sau a derulării unor clauze contractuale.

- fac parte din grupa 80 „Conturi în afara bilanţului";
- funcţionează în partidă simplă astfel:
  - conturile de drepturi eventuale se debitează cu drepturile eventuale apărute şi se creditează la decontarea lor prin activare sau desfiinţare. Soldul debitor al acestor conturi exprimă drepturile eventuale în curs de decontare;
  - conturile de obligaţii eventuale se creditează cu angajamentele latente şi se debitează la decontarea lor prin activare sau desfiinţare. Soldul creditor al acestor conturi exprimă angajamente eventuale în curs de decontare.

c) Conturi de translaţie bilanţieră care servesc doar ca tehnică contabilă la soldarea conturilor bilanţiere a exerciţiului financiar ce se încheie şi la redeschiderea, cu soldurile avute anterior, a conturilor bilanţiere la începutul noului exerciţiu financiar.

- fac parte din grupa 89 „Bilanţ";
  - funcţionează în partidă dublă, aşa cum s-a arătat.

8.2. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

Din grupa 80 „Conturi în afara bilanţului" fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I, formate din 3 cifre:

801 „Angajamente acordate"

802 „Angajamente primite"

803 „Alte conturi în afara bilanţului".

Cele trei conturi sintetice de gradul I se dezvoltă pe două sau mai multe conturi sintetice de gradul II, cu patru cifre.

8.2.1. Angajamente acordate

Se consideră angajamente acordate de către o unitate economică girurile, cauţiunile, garanţiile şi alte angajamente ce reflectă creanţe eventuale ale unităţii asupra terţilor, în cazul în care ea va fi determinată să plătească în locul terţilor suma ce constituie obiectul angajamentului.

Contabilitatea sintetică se realizează cu ajutorul contului:

Scanned with OKEN Scanner

801 „Angajamente acordate"

iar contabilitatea analitică se organizează pe feluri de angajamente acordate grupate cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul II:

8011 „Giruri şi garanţii acordate"

8018 „Alte angajamente acordate"

- în debit se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul acordării lor de către unitate;
- în credit se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul încetării lor;
- soldul debitor reprezintă contravaloarea angajamentelor acordate de către unitate, existente la un moment dat.

8.2.2 Angajamente primite

Se consideră angajamente primite de către unitate girurile, cauţiunile, garanţiile şi alte angajamente ce reflectă creanţe eventuale ale terţilor asupra unităţii, în cazul în care terţii vor fi determinaţi să plătească, în locul unităţii, suma ce constituie obiectul angajamentului.

Contabilitatea sintetică se realizează cu ajutorul contului:

802 „Angajamente primite"

iar contabilitatea analitică pe feluri de angajamente primite grupate cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul II:

8021 „Giruri şi garanţii primite"

8028 „Alte angajamente primite"

- în **creditul** contului se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul primirii lor de către unitate;
- în **debitul** contului se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul încetării lor;
- **soldul creditor** reprezintă contravaloarea angajamentelor primite de către unitate, existente la un moment dat.

8.2.3. Mijloace fixe luate cu chirie

Unităţile economice pot prelua cu chirie de la alte unităţi mijloace fixe pe o perioadă limitată de timp. Ele rămân în proprietatea unităţii predătoare care le amortizează potrivit normelor legale, iar unitatea primitoare va plăti chirie pentru folosinţa lor.

Contabilitatea sintetică a mijloacelor fixe luate cu chirie se realizează cu ajutorul **contului 8031 „Mijloace fixe luate cu chirie"**.

Contabilitatea analitică a acestora se ţine pe fiecare mijloc sau grup de mijloace fixe similare luate cu chirie de la acelaşi titular închiriator.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **8031 „Mijloace fixe luate cu chirie"**

- **se debitează** cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe luate cu chirie, consemnate în contracte sau procese verbale de închiriere;
- **se creditează** cu valoarea aceloraşi mijloace fixe restituite titularilor, pe baza proceselor-verbale de predare;
- **soldul debitor** al contului reprezintă valoarea de inventar a mijloacelor fixe luate cu chirie la un moment dat.

8.2.4 Valori materiale primite spre prelucrare

Se consideră valori materiale primite spre prelucrare sau reparare acele bunuri procurate de la alte unităţi pentru prelucrare, finisare sau reparare. În această situaţie pot fi: materialele, obiectele de inventar, semifabricatele, ambalajele, mijloacele fixe, piesele de schimb ce urmează a fi prelucrate sau reparate.

Contabilitatea sintetică a acestor valori se realizează cu ajutorul **contului 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"**.

Contabilitatea analitică se conduce pe clienţi cu indicarea felului sortimentelor primite, a cantităţii şi valorii acestora.

Contul 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"

- **se debitează** cu valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, la preţurile prevăzute în contract;
- **se creditează** cu valorile materiale finisate sau reparate, evaluate la preţurile de primire, restituite titularilor;
- **soldul debitor** reprezintă valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare.

8.2.5 Valori materiale în păstrare sau în custodie

Ţn această categorie de valori sunt cuprinse bunurile care sunt primite temporar spre păstrare sau în custodie, provenite în general, de la valori materiale vândute dar rămase la furnizori sau primite de la terţi, refuzate la plată şi puse la dispoziţia acestora.

Contabilitatea sintetică a valorilor respective se realizează cu ajutorul **contului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**.

Contabilitatea analitică se ţine pe persoane de la care s-au primit materiale în păstrare sau custodie şi pe materiale aflate în această situaţie.

Contul: 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"

- **se debitează** cu valorile materiale primite în custodie sau păstrare temporară, la preţurile prevăzute în documentele încheiate;
- **se creditează** cu valorile materiale ieşite din custodie sau păstrare ca urmare a restituirii, achiziţionării pentru nevoile unităţii, distrugerii din cauza calamităţilor, lipsurilor de inventar etc., evaluate la preţurile lor de intrare;
- **soldul debitor** al contului reprezintă valoarea materialelor primite în păstrare sau custodie, existente la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

8.2.6. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare

Debitorii care au fost scoşi din activul unităţii ca insolvabili sau dispăruţi, potrivit dispoziţiilor legale, se urmăresc până la reactivare, în cazul în care devin solvabili, sau până laîmplinirea termenului de prescripţie.

Contabilitatea analitică a acestor debitori se realizează cu ajutorul **contului 8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare"**.

Contabilitatea analitică se ţine pe fiecare debitor insolvabil dispărut, scos din acitvul bilanţului.

Contul: 8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare"

- **se debitează** cu sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi, scoşi din activ;
- **se creditează** cu sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris;
- **soldul debitor** al contului reprezintă sumele nereactive, datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi, scoşi din activ.

8.2.7 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse

Pentru nerespectarea clauzelor contractuale din contractele încheiate de unităţile economice cu furnizorii se calculează amenzi şi penalităţi ce urmează a fi încasate de la aceştia.

Contabilitatea sintetică a amenzilor şi penalităţilor pretinse nu se realizează cu ajutorul unor conturi bilanţiere, ci cu ajutorul contului în afara bilanţului **8035 „Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse"**.

Contabilitatea analitică se organizează pe furnizorii cărora li se pretind amenzi şi penalităţi şi suma acestora.

Contul: 8035 „Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse"

- **se debitează** cu sumele calculate drept amenzi şi penalităţi pretinse de la furnizori sau alţi contractanţi;
- **se creditează** cu sumele încasate de la furnizori, care se vor înregistra în conturile de bilanţ, precum şi sumele respinse de organele de judecată sau de arbitraj;
- **soldul debitor** al contului reprezintă sumele rămase de încasat de la furnizori şi alţi contractanţi.

8.2.8 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate

Pentru bunurile luate în concesiune, locaţie sau chirie se datorează de către unităţile economice redevenţe, locaţii de gestiune, chirii.

Contabilitatea sintetică a acestora se realizează cu ajutorul **contului 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"**.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea analitică se realizează pe destinatarii redevenţelor, locaţiilor şi chiriilor.

Contul: 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"

- **se debitează** cu sumele reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate cuvenite creditorilor;
- **se creditează** cu valoarea datoriilor de acest gen, efectiv plătite de către unitate;
- **soldul debitor** al contului reprezintă contravaloarea redevenţelor, locaţiilor de gestiune, chiriilor şi a altor datorii asimilate pe care unitatea le are de plătit la un moment dat.

8.2.9 Efecte scontate neajunse la scadenţă

Efectele de comerţ scontate, depuse la bancă, dar neajunse la scadenţă, se urmăresc de unitatea economică beneficiară a acestora cu ajutorul **contului 8037 „Efecte scontate neajunse la scadenţă"**.

Contabilitatea analitică se organizează pe feluri de efecte de comerţ scontate depuse la bancă, cu menţionarea sumelor în cauză şi a plătitorului.

Contul: „Efecte scontate neajunse la scadenţă"

- **se debitează** cu efectele scontate dar neajunse la scadenţă, depuse la bancă;
- **se creditează** cu efectele scontate ajunse la termen;
- **soldul debitor** al contului reprezintă efectele scontate depuse la bancă, neajunse la scadenţă.

8.2.10 Alte valori în afara bilanţului

Acele valori extrapatrimoniale care nu sunt cuprinse la conturile sintetice amintite fac obiectul **contului „Alte valori în afara bilanţului"**.

Contabilitatea analitică se ţine pe valori extrapatrimoniale din această categorie.

Contul: 8038 „Alte valori în afara bilanţului"

- **se debitează** cu alte valori în afara bilanţului existente în unitate;
- **se creditează** cu stingerea obligaţiilor unităţii în legătură cu aceste valori;
- **soldul debitor** al contului reprezintă alte valori în afara bilanţului, existente în unitate la un moment dat.

8.2.11 Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

Se utilizează începând cu anul 1994 pentru reflectarea diferenţei dintre amortizarea calculată privind mijloacele fixe potrivit metodei amortizării liniare şi amortizarea inclusă în costuri, ce corespunde gradului de utilizare a mijloacelor fixe calculat potrivit normelor legale.

Contabilitatea sintetică a amortizării mijloacelor fixe neinclusă pe costuri se realizează cu ajutorul **contului 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"**.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea analitică se organizează pe fiecare mijloc fix în parte cu reflectarea amortizării aferente gradului de neutilizare a acestora.

Contul: 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"

- **se debitează** cu partea din amortizarea mijloacelor fixe corespunzătoare gradului de neutilizare a mijloacelor fixe neinclusă pe costuri;
- **se creditează** cu amortizarea mijloacelor fixe neinclusă pe costuri aferentă mijloacelor fixe scoase din patrimoniu sau inclusă pe costuri în perioada următoare;
- **soldul debitor** al contului reprezintă amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe existente în unitate.

Notă: Prin modificările aduse Legii nr. 15/1994, începând cu anul 1998 se renunţă la utilizarea acestui cont. El va funcţiona începând cu anul 1998 numai în ce priveşte debitarea lui, aşa cum se va stabili printr-un act normativ în curs de elaborare.

8.3. CONTURILE DE BILANŢ

Din grupa 89 „Bilanţ" fac parte următoarele conturi:

891 „Bilanţ de deschidere"

892 „Bilanţ de închidere"

8.3.1 Bilanţ de deschidere

Deschiderea conturilor bilanţiere la începutul exerciţiului financiar următor presupune folosirea unui cont de translaţie bilanţieră: 891 „Bilanţ de deschidere"

- care este utilizat doar la începutul exerciţiului financiar la redeschiderea bilanţului patrimonial întocmit la sfârşitul exerciţiului precedent.
- funcţionează în **partidă dublă**;
- **se debitează** cu totalul soldurilor creditoare ale conturilor de pasiv din balanţa de verificare de la finele anului precedent care a stat la baza întocmirii bilanţului anului trecut prin creditarea conturilor de pasiv respective;
- **se creditează** cu totalul soldurilor debitoare ale conturilor de activ din balanţa de verificare de la finele anului precedent care a stat la baza întocmirii bilanţului anului trecut prin debitarea conturilor de activ respective;
- după redeschiderea contabilă a exerciţiului financiar următor, pentru care s-a utilizat din considerente de tehnică contabilă **contul 891 „Bilanţ de deschidere"**, acest cont rămâne fără sold.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile:

● La începutul exerciţiului financiar următor se redeschid conturile care reflectă pasivele patrimoniale provenite din anul precedent:

891	„Bilanţ contabil"	=	%
			Conturi de pasiv (solduri creditoare) existente în Balanţa de Verificare Sintetică de la finele anului precedent

● La începutul exerciţiului financiar următor se redeschid conturile care reflectă activele patrimoniale provenite din anul precedent:

	%	=	**891** „Bilanţ de deschidere"
	Conturi de activ (solduri debitoare) existente în Balanţa de Verificare Sintetică de la finele anului precedent		

– Ca urmare a celor două înregistrări, **contul 891 „Bilanţ de deschidere"** rămâne fără sold.

– În mod practic soldurile finale din Balanţa de Verificare Sintetică de la finele anului precedent devin solduri iniţiale în prima Balanţă de Verificare Sintetică a anului următor.

8.3.2 Bilanţ de închidere

Închiderea conturilor la finele exerciţiului financiar presupune folosirea contului de translaţie bilanţieră:

892 „Bilanţ de închidere"

care este utilizat doar la sfârşitul exerciţiului financiar pentru închiderea conturilor patrimoniale.

- funcţionează în **partidă dublă**;
- **se debitează** cu totalul soldurilor debitoare ale conturilor de activ din balanţa de verificare de la finele anului, care stă la baza întocmirii bilanţului anual, prin creditarea conturilor de activ respective;
- **se creditează** cu totalul soldurilor creditoare ale conturilor de pasiv din balanţa de verificare de la finele anului, care stă la baza întocmirii bilanţului anual, prin debitarea conturilor de pasiv respective;
- după închiderea contabilă a exerciţiului financiar curent, pentru care s-a utilizat din considerente de tehnică contabilă **contul 892 „Bilanţ de închidere"**, acest cont rămâne fără sold.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile:

La sfârşitul exerciţiului financiar curent se închid conturile care reflectş activele patrimoniale existente:

892	„Bilanţ de închidere“	=	%
			Conturi de activ (solduri debitoare) existente în Balanţa de Verificare Sintetică de la finele anului curent

La sfârşitul exerciţiului financiar curent se închid conturile care reflectă pasivele patrimoniale existente:

%		=	**892** „Bilanţ de închidere“
Conturi de pasiv (solduri creditoare) existente în Balanţa de Verificare Sintetică de la finele anului curent			

După efectuarea acestor înregistrări, **contul 892 „Bilanţ de închidere“** se soldează.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9

LUCRĂRILE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ

9.1 IMPORTANŢA ŞI NECESITATEA LUCRĂRILOR DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ

Pentru realizarea obiectivelor ce revin contabilităţii este necesar ca *lucrările curente de contabilitate să se sintetizeze* **periodic** în informaţii generalizate, care să fie expresive şi relevante pentru caracterizarea activităţii desfăşurate de un agent economic într-o anumită perioadă de timp şi pentru a prezenta mărimea şi structura patrimoniului acelei unităţi.

O sinteză a tuturor elementelor constitutive ale activităţii agentului economic trebuie comunicată periodic utilizatorilor care au nevoie şi au dreptul la aceasta.

Acest deziderat este înfăptuit prin întocmirea unor documente financiar-contabile ce prezintă într-o manieră sintetică, fidelă şi completă, respectând o anumită periodicitate şi anumite reguli de întocmire, ansamblul aspectelor economico-financiare ale unităţii.

Documentele financiar-contabile utilizate în acest scop, numite şi *documente de sinteză sau conturi anuale,* pun în evidenţă, cu ajutorul unor indicatori sintetici sub forma recapitulaţiilor şi centralizărilor, totalitatea aspectelor care pot conduce la formarea unei judecăţi asupra patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatelor unităţii.

Nevoile de informare periodică au condus la determinarea rezultatelor sau calcularea unor mărimi necesare în stabilirea obligaţiilor fiscale pe perioada unui an calendaristic.

Informaţiile generalizate, furnizate de contabilitate sunt cuprinse ca obligaţii ale agenţilor economici şi în legislaţia actuală în materie contabilă din ţara noastră.

Astfel, agenţii economici din România trebuie să întocmească **lunar** *balanţe de verificare** pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiunilor

* Legea contabilităţii nr. 82/1991, art. 22.

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniale. Deşi balanţele de verificare nu fac parte, după unii autori, din lucrările de sinteză şi raportare contabilă, pot fi considerate ca documente de centralizare a datelor contabile curente. Ele formează elemente pentru caracterizarea situaţiei patrimoniale lunare, pentru cunoaşterea situaţiei financiare şi pentru calculul unor obligaţii fiscale.

Semestrial agenţii economici din România prevăzuţi la art. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 au obligaţia să întocmească şi să depună *raportări contabile* prevăzute în normele metodologice emise de Ministerul Finanţelor.* Astfel, agenţii economici, indiferent de forma de organizare şi tipul de proprietate, întocmesc următoarele formulare de raportare:

- Rezultate financiare (cod 01)
- Situaţia patrimoniului (cod 02)
- Date informative (cod 03)
- Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate (cod 04)
- Plăţi restante (cod 05).

Lucrările de sinteză şi raportare contabilă cele mai complete şi mai cuprinzătoare sunt cele anuale, reprezentate de **bilanţul contabil**.

Bilanţul contabil se întocmeşte obligatoriu *anual,* precum şi în situaţia *fuziunii* sau *încetării* activităţii agenţilor economici.** El se compune din:

- Bilanţ (cod 10)
- Contul de profit şi pierdere (cod 20)
- Anexe la bilanţ (cod 21 – cod 29).

Bilanţul asigură informaţii nu numai factorilor de decizie din unitate, ci face posibilă cunoaşterea activităţii de către salariaţi şi de către terţi: statul, organele fiscale, creditorii, debitorii, acţionarii şi asociaţii precum şi alte persoane juridice sau fizice interesate.

9.2 LUCRĂRILE PREGĂTITOARE PENTRU ÎNTOCMIREA DOCUMENTELOR DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ

Întocmirea bilanţului cu întreaga sa formaţie de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea constituirii indicatorilor economico-financiari privind situaţia patrimoniului şi rezultatele obţinute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele cu caracter preliminar, iar altele referitoare la redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanţului.

Lucrările preliminare sunt denumite **lucrări de închidere a exerciţiului**, fiind structurate astfel:

* Ministerul Finanţelor, Norme metodologice privind întocmirea, verificarea şi centralizarea raportărilor semestriale ale agenţilor economici pe anul 1998, nr. 370194/10.02.1999.
** Legea contabilităţii nr. 82/1991, art. 27.

Scanned with OKEN Scanner

1. Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilitatea operaţiilor de regularizare privind:
   a) diferenţele de inventar;
   b) amortizările;
   c) provizioane pentru deprecieri;
   d) provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
   e) diferenţele de conversie şi diferenţele de curs valutar;
   f) delimitarea în timp a cheltuieilor şi veniturilor.
4. Stabilirea balanţei conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exerciţiului şi distribuirea profitului sau finanţarea pierderii.

9.2. Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere

Pentru centralizarea şi controlul exactităţii datelor înregistrate în conturi se întocmeşte balanţa de verificare înainte de inventarierea patrimoniului. Discutată din acest punct de vedere, balanţa pregăteşte datele de referinţă necesare comparării soldurilor din inventarul contabil şi inventarul faptic. Balanţa conturilor înainte de inventariere poate fi abordată ca un inventar contabil.

Relaţiile de control proprii balanţei sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor, înregistrarea sintetică şi analitică. Dintre acestea, cea care oferă informaţii de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor din balanţă trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în Registrul – jurnal.

Situaţia de referinţă a inventarului faptic o reprezintă soldurile finale calculate în balanţă. De aceea, balanţa poate fi interpretată şi ca un inventar contabil.

Balanţa conturilor poate fi discutată şi prezentată şi ca instrument de verificare a conţinutului soldurilor conturilor contabile – în sensul ca acestea să reflecte operaţii economice şi financiare reale consemnate în documentele justificative şi înregistrate în concordanţă cu normele metodologice de utilizare a conturilor. Din spectrul controlului documentelor de fond, o atenţie deosebită se acordă conturilor: **401 „Furnizori"; 404 „Furnizori de imobilizări"; 408 „Furnizori – facturi nesosite"; 409 „Furnizori – debitori"; 411 „Clienţi"; 416 „Clienţi incerţi"; 418 „Clienţi – facturi de întocmit"; 419 „Clienţi – creditori"; 461 „Debitori diverşi"; 462 „Creditori diverşi"; 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"; 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare"**; clasa **6 „Conturi de cheltuieli"** şi clasa **7 „Conturi de venituri"**.

Scanned with OKEN Scanner

9.2.2 Inventarierea generală a patrimoniului

Reprezintă lucrarea preliminară prin care se stabileşte *situaţia reală a patrimoniului*. Determinatorul real se referă atât la constatarea mărimii faptice a elementelor patrimoniale, cât şi la evaluarea lor la nivelul valorii actuale a bunurilor patrimoniale.

Nu se poate concepe un bilanţ, adică nu se pot determina patrimoniul, situaţia financiară şi rezultatele unei întreprinderi la un anumit moment şi pe o anumită perioadă de timp, fără să se alcătuiască în prealabil inventarul. Numai printr-un bilanţ alcătuit pe baze reale, întreprinzătorul se poate orienta şi menţine într-o economie însoţită de variaţia preţurilor şi puterii de cumpărare a banului.

Relaţia proprie inventarului, prin care se determină situaţia reală a patrimoniului la un moment dat, este de forma:

Situaţia netă a patrimoniului = Activul inventariat – Datoriile inventariate

Constatarea existenţei elementelor inventariate se face prin observarea directă (numărare, cântărire, măsurare, cubare şi calcule tehnice, după caz) pentru bunurile corporale (materiale), pe bază de registre sau documente (extrase de cont confirmate de terţi), pentru bunurile necorporale (nemateriale), creanţe şi datorii. În ceea ce priveşte evaluarea elementelor patrimoniale inventariate, aceasta se face la nivelul valorii actuale denumită **valoare de inventar**.

Valoarea de inventar, ca expresie a valorii actuale, este estimată în funcţie de preţul pieţei, utilitatea bunului pentru economia întreprinderii, starea şi amplasarea bunurilor. De aceea, în mai multe lucrări de specialitate, se apreciază că valoarea de inventar este egală cu valoarea de întrebuinţare.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în *listele de inventariere*. Aşa cum se arată în *Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii,* pentru bunurile depreciate, inutilizabile, sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs abandonate sau sistate, precum şi pentru obligaţiile şi creanţele incerte ori în litigiu se întocmesc, de regulă, liste de inventariere separate.

În aceste condiţii listele de inventariere se diferenţiază astfel:

a) lista de inventariere cod 14 – 3 – 12, întocmită numai pentru stocurile de valori materiale constatate cu lipsuri şi plusuri la inventar, precum şi pentru toate categoriile de bunuri la care comisia de inventariere a constatat deprecieri.

b) lista de inventariere cod 14 – 3 – 12/b, variantă simplificată întocmită distinct în structura: valori materiale fără lipsuri şi plusuri; valori materiale cu lipsuri şi plusuri; valori materiale cu deprecieri.

c) lista de inventariere pentru gestiunile global – valorice, cod 14 – 3 – 12/c.

d) situaţii analitice distincte pentru alte valori decât cele materiale care la inventariere nu s-au constatat deprecieri şi deci nu se constituie provizioane.

Modelul listei de inventariere cod 14 – 3 – 12 aşa cum este instrumentat prin *„Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului"* este prezentat în Tabelul 1.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul nr. 1

Unitatea		Lista de inventariere						Gestiunea					Pagina	
Magazia		Data..... 199.....						Loc de depozitare						
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U/M	CANTITĂȚI				VALOAREA CONTABILĂ				Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe		Preț unitar contabil	Valoarea	Diferențe			Valoare	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele și prenumele	Comisia de inventariere			Gestionar (Responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura					

După momentul în care se efectuează inventarul se deosebesc următoarele ipostaze:

- **inventarieri periodice** – care se efectuează în cursul exerciţiului financiar la anumite date şi care au ca scop urmărirea integrităţii elementelor patrimoniale date în răspunderea unor persoane;
- **inventarierea anuală** – care este obligatorie de efectuat înainte de întocmirea lucrărilor de sinteză şi raportare contabilă. Este o lucrare complexă care necesită un volum mare de muncă, ea neputându-se efectua concomitent asupra tuturor gestiunilor şi elementelor patrimoniale dintr-o unitate. Din această cauză inventarierea stocurilor şi imobilizărilor începe înainte de sfârşitul anului calendaristic, urmând ca la inventarele întocmite la o anumită dată să se adauge intrările şi să se scadă ieşirile care au avut loc în perioada cuprinsă între data inventarierii şi sfârşitul anului.

Inventarierea anuală cuprinde:

– constatarea şi verificarea pe teren a cantităţilor de valori materiale şi băneşti;

– stabilirea soldurilor din conturile bancare şi de decontare precum şi verificarea lor prin schimbul reciproc de extrase sau punctaje;

– verificarea exactităţii celorlalte elemente patrimoniale de activ şi pasiv care rezultă din contabilitate.

Lucrările de inventariere la unităţile economice se desfăşoară în conformitate cu normele legale în vigoare* şi cuprind mai multe etape:

- pregătirea inventarierii;
- constatarea şi descrierea elementelor patrimoniale supuse inventarierii;
- stabilirea şi înregistrarea în contabilitate a diferenţelor constatate.

Din confruntarea datelor culese prin inventarele efectuate cu contabilitatea, operaţie care are loc în a treia etapă a inventarierii, pot să apară diferenţe care trebuie regularizate şi înregistrate în contabilitate.

9.2.3 Contabilitatea operaţiilor de regularizare

a. Operaţii privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar

Odată stabilite rezultatele inventarierii, plusurilor şi minusurilor de inventar, se procedează la înregistrarea şi decontarea lor gestionară. A efectua această operaţie înseamnă a regulariza rezultatul inventarierii.

În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, iar minusurile se impută. Dacă lipsurile constatate la inventariere nu sunt din vina cuiva se decontează, după caz, asupra cheltuielilor sau veniturilor întreprinderii. De asemenea, se pot admite compensări cantitative ale lipsurilor cu plusurile, în cazurile în care există

* Normele aprobate prin Ordinul MF nr. 2388/15.12.1995.

Scanned with OKEN Scanner

riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi produs, fără a se diminua patrimoniul unităţii. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Pentru bunurile materiale acceptate cu pierderi se acordă scăzăminte, fără a depăşi valoarea constatată în minus. De asemenea, pentru aceste valori, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situaţia când cantităţile lipsă sunt mai mari decât cantităţile în plus. Calculul se efectuează în primul rând pentru valorile materiale la care s-au constatat lipsurile, iar dacă mai rămân diferenţe cantitative în minus cotele de scăzăminte se pot aplica şi pentru celelalte valori materiale admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferenţe. Diferenţa stabilită în minus în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând un prejudiciu pentru patrimoniu, se recuperează de la persoanele vinovate în conformitate cu dispoziţiile legale.

În raport de natura structurilor de activ şi de pasiv, inventariate, regularizarea diferenţelor de inventar generează următoarele tipuri de înregistrări.

a) Plusuri constatate la inventariere:

- Plusuri de mijloace fixe:

212 „Mijloace fixe" (2121 – 2126) = **131** „Subvenţii pentru investiţii"

- Plusuri de materii prime:

600 „Cheltuieli cu materiile prime" = **300** „Materii prime" în roşu

- Plusuri de materiale consumabile:

601 „Cheltuieli cu materialele consumabile" (6011 – 6018) = **301** „Materiale consumabile" (3011 – 3018) în roşu

- Plusuri de obiecte de inventar aflate în exploatare:

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" = **321** „Obiecte de inventar" în roşu

- Plusuri de produse finite:

345 „Produse finite" = **711** „Venituri din producţia stocată"

Scanned with OKEN Scanner

● Plusuri de semifabricate:

341 „Semifabricate" = **711** „Venituri din producţia stocată"

● Plusuri de mărfuri la o unitate cu ridicata:

607 „Cheltuieli privind mărfurile" = **371** „Mărfuri" în roşu

● Plusuri de mărfuri la o unitate cu amănuntul:

% = **371** „Mărfuri" în roşu
607 „Cheltuieli privind mărfurile" în roşu
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" în roşu
4428 „TVA neexigibilă" în roşu

b) Lipsuri constatate la inventariere:

● Lipsuri de mijloace fixe integral amortizate:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale" (2811 – 2816) = **212** „Mijloace fixe" (2121 – 2126)

● Lipsuri de mijloace fixe amortizate parţial:

% = **212** „Mijloace fixe" (2121 – 2126)
281 „Amortizări privind imobilizările corporale" (2811 – 2816)
6721 „Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor"

● Lipsuri de materii prime:

600 „Cheltuieli cu materiile prime" = **300** „Materii prime"

Scanned with OKEN Scanner

● Lipsuri de materiale consumabile:

x

601 „Cheltuieli cu materialele consumabile" (6011 – 6018) = **301** „Materiale consumabile" (3011 – 3018)

x

● Lipsuri de obiecte de inventar aflate în exploatare, a căror uzură a fost trecută 100% asupra costurilor:

x

322 „Uzura obiectelor de inventar" = **321** „Obiecte de inventar"

x

● Lipsuri de obiecte de inventar aflate în exploatare, a căror uzură a fost trecută parţial asupra costurilor:

x

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" = **322** „Uzura obiectelor de inventar" **cu diferenţa de uzură inclusă în costuri**

x

322 „Uzura obiectelor de inventar" = **321** „Obiecte de inventar" **cu valoarea integrală a obiectelor de inventar**

x

● Lipsuri de semifabricate evaluate la cost de producţie:

x

711 „Venituri din producţia stocată" = **341** „Semifabricate"

x

● Lipsuri de produse finite, evaluate la cost de producţie:

x

711 „Venituri din producţia stocată" = **345** „Produse finite"

x

● Lipsuri de produse finite evaluate la preţ standard:

x

% = **345** „Produse finite"

711 „Venituri din producţia stocată"

348 „Diferenţe de preţ la produse"

x

Scanned with OKEN Scanner

● Lipsuri de baracamente şi amenajări provizorii provenite din producţie proprie:

x

711 „Venituri din producţia stocată" = **323** „Baracamente şi amenajări provizorii"

x

● Idem provenite din cumpărări:

x

603 „Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii" = **323** „Baracamente şi amenajări provizorii"

x

● Lipsuri de animale şi păsări provenite din producţie proprie:

x

% = **361** „Animale şi păsări"

711 „Venituri din producţia stocată"
368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"

x

● Lipsuri de mărfuri la o unitate cu ridicata:

x

607 „Cheltuieli privind mărfurile" = **371** „Mărfuri"

x

● Lipsuri de mărfuri la o unitate de desfacere cu amănuntul:

x

% = **371** „Mărfuri"

607 „Cheltuieli privind mărfurile"
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"
4428 „TVA neexigibilă"

x

● Lipsuri de ambalaje:

x

% = **381** „Ambalaje"

608 „Cheltuieli privind ambalajele"
388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"

x

● În cazurile în care elementele patrimoniale de activ exemplificate ca lipsuri la inventar, se impută unor persoane vinovate, pe lângă înregistrările contabile arătate se mai face înregistrarea contabilă:

Scanned with OKEN Scanner

x

461 „Debitori diverşi" (sau 4282) = %
758 „Alte venituri din exploatare"
4427 „TVA colectată"

x

● Distrugerea unor materii prime şi materiale consumabile ca urmare a calamităţilor:

x

6718 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune" = %
300 „Materii prime"
301 „Materiale consumabile" (3011 – 3018)

x

● Clienţi proveniţi din vânzarea de bunuri, deveniţi incerţi:

x

416 „Clienţi incerţi" = **411** „Clienţi"

x

Calitatea inventarului ca metodă de evidenţă şi calcul se extinde şi la determinarea unor indicatori economico-financiari sau asigurarea unor date primare de intrare în contabilitate. **De exemplu**, calculul costului producţiei neterminate, determinarea scăzămintelor şi pierderilor pentru bunurile prevăzute cu un asemenea regim, predare-primirea de gestiuni, lichidarea şi fuzionarea întreprinderilor etc.

Rezultatele inventarierii se consemnează în *„Procesul verbal de inventariere"*, în care se înscriu, în principal, perioada de gestiune inventariată; persoanele care au efectuat inventarierea; plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanţele şi datoriile incerte şi în litigii; datoriile şi lichidităţile în devize; constituirea şi regularizarea provizioanelor; regularizarea amortizărilor; alte elemente specifice inventarierii.

(b) *Operaţii privind calculul amortizărilor*

În principiu, amortizarea activelor imobilizate se calculează şi înregistrează pe baza planului de amortizare sau a fişelor mijloacelor fixe. La închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea rămasă de amortizat. Dacă valoarea de inventar este mai mică decât cea rămasă de amortizat, diferenţa se regularizează astfel:

a) înregistrarea unei amortizări excepţionale, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (exemplu mijloacele fixe inutilizabile propuse pentru casare);

b) constituirea unor provizioane pentru deprecierea mijloacelor fixe, în cazul când se constată o depreciere reversibilă sau relativă ca urmare a unor cauze cum sunt:

Scanned with OKEN Scanner

- apariţia unei deprecieri de care nu s-a ţinut seama cu ocazia amortizării;
- supraevaluarea mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării anterioare;
- lipsa de utilitate în momentul inventarierii (trecute în conservare, inutilizabile temporar);
- alte cauze care determină ca valoarea actuală să fie mai mică decât valoarea rămasă de amortizat.

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele“	=	**28** „Amortizări privind imobilizările“

c) *Operaţii privind provizioanele pentru deprecieri*

Provizioanele pentru deprecieri vizează acele elemente de activ neamortizate a căror valoare de inventar, la data închiderii exerciţiului, este mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Aceste micşorări de valoare au un caracter reversibil, în consecinţă sunt regularizate la închiderea conturilor. În acest scop se procedează astfel:

a) în situaţia în care deprecierea calculată pe baza inventarului (valoarea contabilă/valoarea de inventar) este superioară provizionului constituit (*soldul creditor al conturilor de provizioane pentru deprecieri*), se constituie un provizion suplimentar, iar înregistrarea de principiu este:

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele“	=	**29, 39, 49, 59** „Conturi de provizioane pentru deprecieri“

b) în cazul în care deprecierea constatată, pe baza inventarului, este inferioară provizionului constituit se diminuează privizionul înregistrat cu diferenţa corespunzătoare, efecutându-se înregistrarea de principiu,

29, 39, 49, 59 „Conturi de provizioane pentru deprecieri“	=	**78** „Venituri din provizioane“

Pentru provizioane constatate şi calculate pe baza inventarului se efectuează înregistrarea de principiu:

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele“	=	**29, 39, 49, 59** „Conturi de provizioane pentru deprecieri“

Scanned with OKEN Scanner

d) *Operaţii privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*

Aşa cum s-a arătat, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie pentru finanţarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare.

La închiderea exerciţiului, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se înregistrează în **debitul** conturilor de cheltuieli şi **creditul** conturilor de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli. De asemenea, se analizează provizioanele constituite la finele anului precedent şi cele în cursul exerciţiului, regularizându-se astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli în cazul majorării provizionului:

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele“	=	**15** „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“

b) prin creditul conturilor de venituri când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv acesta devine total sau parţial fără obiect:

15 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	**78** „Venituri din provizioane“

e) *Diferenţele de conversie şi de curs valutar*

Creanţele şi datoriile în monedă străină trebuie să figureze în bilanţul contabil, convertite în lei, la ultimul curs de schimb din exerciţiul financiar. Această regulă impune modificarea valorii de intrare a creanţei sau a datoriei prin utilizarea conturilor **476 „Diferenţe de conversie – activ“** şi **„Diferenţe de conversie – pasiv“**. Schema de calcul a diferenţelor se prezintă astfel:

Diferenţe de conversie – activ			**Diferenţe de conversie – pasiv**	
↘ creanţei	Pierdere latentă		↗ creanţei	Câştig latent
↗ datoriei	Pierdere latentă		↘ datoriei	Câştig latent

Diferenţele de conversie aferente creanţelor exprimate în devize, rezultate la închiderea exerciţiului,

a) în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar:

267 „Creanţe imobilizare“ **411** „Clienţi“ **461** „Debitori diverşi“ etc.	=	**477** „Diferenţe de conversie – pasiv“

Scanned with OKEN Scanner

b) în cazul diferenţelor nefavorabile de curs valutar:

476 „Diferenţe de conversie – pasiv"	=	**267** „Creanţe imobilizate"
411 „Clienţi"		
461 „Debitori diverşi", etc.		

Diferenţele de curs valutar aferente datoriilor în devize, constatate la închiderea exerciţiului,

a) în cazul diferenţelor favorabile:

16 „Împrumuturi şi datorii asimilate"	=	**477** „Diferenţe de conversie – pasiv"
401 „Furnizori"		
462 „Creditori diverşi", etc.		

b) în cazul diferenţelor nefavorabile:

477 „Diferenţe de conversie – pasiv"	=	**16** „Împrumuturi şi datorii asimilate"
401 „Furnizori"		
462 „Creditori diverşi", etc.		

Aşa cum se prevede în *H.G. nr. 335/1994,* deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă *numai la închiderea exerciţiului financiar şi numai la nivelul pierderii nete* din diferenţele de curs valutar. Pierderea netă se calculează ca diferenţă dintre sumele înregistrate în debitul **contului „Diferenţe de conversie – activ"**, mai mari şi cele reflectate în creditul **contului 477 „Diferenţe de conversie – pasiv"**, mai mici.

Pentru constituirea provizionului se face înregistrarea:

6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli"	=	**1514** „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"

Fără ca *Hotărârea Guvernului nr. 335/16 mai 1995* să menţioneze, socotim necesar ca în cazul creanţelor şi obligaţiilor ce formează obiectul impozitării TVA, mărimea provizionului să fie egală cu pierderea netă aferentă acestor creanţe – obligaţii diminuate cu TVA aferentă.

Reluarea pe venituri a provizioanelor se efectuează fie pe măsura lichidării creanţelor şi datoriilor în valută, pentru care acestea au fost constituite, fie ca urmare a scăderii cursului valutar de referinţă la închiderea exerciţiului. Înregistrarea efectuată cu această ocazie este de forma:

Scanned with OKEN Scanner

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	**7862** „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

Operaţii privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor

Pentru a stabili corect rezultatul exerciţiului este necesară separarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în cursul exerciţiului sau preluate ca sold din exerciţiul precedent. În sfera regularizării cheltuielilor şi veniturilor se cuprind: operaţiile privind înregistrarea cheltuielilor de plată (facturi neprimite, documente de plată neîntocmite) şi veniturilor de realizat (facturi neîntocmite pentru bunuri materiale şi prestaţii furnizate); operaţii privind regularizarea cheltuielilor determinate de facturi primite fără bunuri materiale şi prestaţii (la cumpărător) şi a veniturilor pentru facturile întocmite fără expedierea bunurilor materiale sau recepţia prestaţiilor (la vânzător); operaţiile privind regularizarea cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans (prestaţii care afectează două exerciţii); operaţii privind etalarea (repartizarea) cheltuielilor pe mai multe exerciţii.

În continuare se vor aborda numai ultimele două categorii de operaţii, primele fiind tratate la capitolele IV, V şi respectiv VII.

Operaţiile de regularizare a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans generează următoarele tipuri de înregistrări contabile:

a) cheltuieli privind reparaţiile neprevizibile ce se repartizează pe parcursul mai multor exerciţii,

%		
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**401** „Furnizori"
4426 „TVA – deductibilă"		

Dacă reparaţia s-a executat cu forţe proprii, valoarea decontată la închiderea exerciţiului financiar ca fiind aferentă exerciţiilor următoare se contabilizează prin relaţia,

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**758** „Alte venituri din exploatare"

b) cheltuielile constatate la închiderea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiului următor:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	**60, 61, 62** „Conturi de cheltuieli"

c) cota scadentă de cheltuieli preluate din exerciţiul precedent, înregistrare efectuată pe baza scadenţarelor:

Scanned with OKEN Scanner

61, 62, 65, 66 „Conturi de cheltuieli"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"

d) cota de cheltuieli înregistrată în cursul exerciţiului direct în **contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"** şi transferate asupra cheltuielilor exerciţiului curent încheiat:

60, 61, 62 „Conturi de cheltuieli"	=	**471** „Cheltuieli înregistrate în avans"

e) venituri înregistrate în avans în cursul exerciţiului direct în conturile de regularizări:

411 „Clienţi"	=	**472** „Venituri înregistrate în avans"

f) venituri înregistrate în avans la conturile de regularizări şi transferate asupra exerciţiului curent:

472 „Venituri înregistrate în avans"	=	**70, 76** „Conturi de venituri"

g) venituri înregistrate în avans în conturile de venituri şi transferate la închiderea exerciţiului conturilor de regularizare:

70, 76 „Conturi de venituri"	=	**472** „Venituri înregistrate în avans"

Operaţiile privind cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii sunt rezolvate în contabilitatea din ţara noastră în aceeaşi categorie cu cele privind cheltuielile înregistrate în avans. Pentru a nuanţa problema se va face recurs la contabilitatea franceză. Aşa cum se prevede în Planul contabil general, cheltuielile de repartizat asupra mai multor exerciţii cuprind cheltuielile ce se raportează la producţiile viitoare, implicit şi la vânzările viitoare, de exemplu: cheltuieli de încercare a unor preexploatări, testarea maşinilor, formarea personalului, studii tehnice ale procesului de producţie, cheltuieli de reorganizare a uzinei, cheltuieli privind reparaţiile capitale etc.

Delimitarea în timp a cheltuielilor de repartizat asupra mai multor exerciţii generează înregistrarea:

4XX „Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii"	=	**7XX** „Transferul cheltuielilor de exploatare"

iar la recuperarea cheltuielilor se face înregistrarea de forma:

681X „Cheltuieli de exploatare privind cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii“	=	**4XX** „Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii“	x

9.2.4. *Balanţa conturilor după inventariere*

După efectuarea inventarierii şi contabilizării regularizărilor de inventar se întocmeşte o nouă balanţă a conturilor. Funcţia acesteia se manifestă cu precădere pentru pregătirea informaţiei necesare determinării rezultatului exerciţiului şi asigurarea suportului informaţional *necesar redactării bilanţului contabil.*

Opinând pentru o asemenea balanţă este de remarcat că, în spiritul principiului divulgării integrale a informaţiei, în cadrul balanţei contabile este necesară redactarea conturilor de cheltuieli şi venituri, după caz, cu soldurile debitoare şi creditoare. Este împotriva transparenţei informaţiei actuala practică a întocmirii balanţei după închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Balanţa se redactează înainte de stabilirea rezultatului exerciţiului şi nu după determinarea acestuia. Ea se delimitează şi ca suport informaţional pentru închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri.

9.2.5. *Determinarea rezultatului exerciţiului*

Principial, formula generală de calcul a rezultatului contabil înainte de impozitare este:

Rezultatul contabil	=	***Veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate şi lucrări executate, inclusiv din câştiguri de orice natură***	–	***Cheltuielile angajate pentru realizarea veniturilor***

Din punct de vedere contabil, pentru a stabili rezultatul exerciţiului, se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Relaţiile dintre conturi intervenite cu această ocazie sunt:

a) închiderea conturilor de cheltuieli, pentru soldurile debitoare:

121 „Profit şi pierdere“	=	**6** „Conturile de cheltuieli“	x

Scanned with OKEN Scanner

b) închiderea conturilor de venituri, pentru soldurile creditoare:

7 „Conturile de venituri"	=	**121** „Profit şi pierdere"

La închiderea exerciţiului financiar, **contul 121 „Profit şi pierdere"** încorporează cheltuielile pe luna decembrie, inclusiv impozitul calculat pe luna decembrie şi veniturile realizate pe aceeaşi lună. Se precizează că mărimea impozitului pe profit pe luna decembrie este egală cu impozitul calculat pe luna noiembrie.

Modul specific de calcul şi impozitare a profitului în România generează la închiderea exerciţiului financiar definirea în plan teoretic a relaţiei de calcul a rezultatului contabil. În componenţa cheltuielilor corespondente veniturilor realizate se includ şi cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat (plătit) în cursul exerciţiului. De aceea, se poate aprecia că rezultatul contabil înainte de impozitare este caracterizat prin formula:

Rezultatul contabil înainte de impozitare = (***Veniturile realizate*** − ***Cheltuielile corespondente veniturilor realizate***) + ***Cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului***

Impozitarea profitului

Pentru impozitarea profitului trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile subordonate imaginii fidele sunt convergente în totalitate cu principiile impunerii fiscale. De aceea, trebuie făcut distincţie între **rezultatul contabil** şi **rezultatul fiscal**.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii exerciţiului financiar ce figurează în **contul 121 „Profit şi pierdere"** înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului, stabilit potrivit regulilor fiscale şi în funcţie de care se calculează volumul impozitelor exigibile (sau rambursabile).

Intr-o abordare generală, pornind de la standardele contabile internaţionale, relaţia dintre cele două mărimi poate fi dirijată principial astfel:

Rezultatul fiscal = ***Rezultatul contabil*** ± ***Diferenţele permanente*** ± ***Diferenţele temporare***

Diferenţele permanente sunt elemente reintegrate sau deduse definitiv din rezultatul fiscal. Ele se ivesc înlăuntrul exerciţiului financiar în cauză.

Diferenţele temporare sunt elemente neintegrabile în rezultatul fiscal al exerciţiului, dar care vor fi impozitate ulterior. Aceste diferenţe se explică prin decalajul între exerciţiul în care se includ anumite elemente de cheltuieli şi venituri în calculul

Scanned with OKEN Scanner

rezultatului contabil. Ele se ivesc într-un exerciţiu şi se resorb ca urmare a unuia sau mai multor exerciţii ulterioare.

Diferenţele temporare generează impozite amânate. De asemenea, subvenţiile pentru investiţii şi provizioanele reglementate generează şi se înscriu în sfera impozitelor amânate. În consecinţă prezenţa diferenţelor temporare impune folosirea a două metode de impozitare a rezultatului:

- metoda impozitului exigibil;
- metoda impozitului amânat sau reportării impozitului.

Metoda impozitului exigibil: cheltuiala contabilă a exerciţiului este egală cu suma impozitelor exigibile. Incidenţa eventuală a diferenţelor temporare este menţionată uneori în anexa la bilanţul contabil.

Metoda impozitului amânat se regăseşte la rândul său în următoarele structuri contabile:

- diferenţele temporare sau reportării impozitului, cheltuiala fiscală a exerciţiului cuprinzând:
  - volumul impozitelor exigibile,
  - incidenţa diferenţelor temporare provenind din exerciţiile anterioare sau reportate asupra exerciţiilor viitoare,
  - ajustarea soldurilor de impozit reportate, dacă este cazul, care figurând în bilanţ generează modificarea procentelor de impozitare sau de creare de noi impozite.

Impozitele amânate aferente pot fi active sau pasive.

- subvenţii pentru investiţii primite, pentru suma netă rămasă de integrat la rezultatul fiscal. Impozitele amânate aferente sunt pasive.
- provizioane reglementate care au fost constituite pentru a beneficia de dispoziţiile fiscale de favoare, la care se cunoaşte data reintegrării în rezultat de o manieră precisă. Impozitele amânate aferente sunt pasive.

Principial, în contabilitate, urmărirea celor două categorii de impozite exigibile şi amânate se realizează prin următoarele cazuri de înregistrări:

a) pentru diferenţele temporare:

- dacă este vorba de un impozit amânat – pasiv:

696 „Cheltuieli cu impozitul amânat“	=	**4491** „Impozit datorat amânat la plată“

- dacă este vorba de un impozit amânat – activ, el poate fi înregistrat dacă impunerea lui ulterioară este probabilă:

4492 „Creanţă din impozitul amânat“	=	**696** „Cheltuieli cu impozitul amânat“

b) provizionul pentru impozite amânate ataşate subvenţiilor pentru investiţii:

138 „Subvenţii pentru investiţii înscrise în impozitul amânat“	=	**4491** „Impozit datorat amânat la plată“

Scanned with OKEN Scanner

c) provizionul pentru impozite amânate ataşate la provizioanele reglementate:

149 „Provizioane reglementate înscrise în impozitul amânat"	=	**4491** „Impozit datorat amânat la plată"
şi		
696 „Cheltuieli cu impozitul amânat"	=	**6874** „Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate"

În sistemul de contabilitate din România, potrivit legislaţiei şi reglementărilor fiscale, se utilizează numai metoda impozitelor exigibile, cu recunoaşterea numai a diferenţelor permanente. Deşi sunt prezente subvenţiile pentru investiţii nu se contabilizează implicarea lor fiscală. În ceea ce priveşte provizioanele reglementate, cu toate că există o structură creată în **PCG**, ea este încă vidă, fără a se pune problema ataşării la impozitele amânate.

Din punct de vedere fiscal, potrivit *Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, masa profitului impozabil se determină pe baza relaţiei:*

Profitul impozabil** = **Veniturile realizate** – **Cheltuielile corespondente veniturilor realizate** + **Cheltuielile nedeductibile** – **Deducerile fiscale

Potrivit normelor fiscale, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor şi cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

Cheltuielile pentru care nu se admite deducerea sunt:

a) impozitul pe profit datorat şi impozitul pe venitul realizat din străinătate;

b) amenzile şi penalităţile datorate către autorităţile române sau străine;

c) cheltuielile pentru protocol, care depăşesc limitele prevăzute de legea bugetară anuală;

d) sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor şi provizioanelor peste limitele legale. În cazul rezervelor legale în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social;

e) cheltuielile de sponsorizare care depăşesc limitele cotei prevăzute în *Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea;*

f) sumele care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform *legii bugetelor anuale;*

Scanned with OKEN Scanner

O structură componentă a calculării masei profitului impozabil este cea destinată **deducerilor fiscale** cum sunt: dividendele primite de la altă persoană juridică română, sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual, până când acesta va atinge 20% din capitalul social, veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea chektuielilor pentru acţiuni de reclamă şi publicitate şi alte elemente stabilite prin normele legale.

Profitul impozabil stabilit potrivit prevederilor prezentate mai înainte se calculează şi se evidenţiază lunar, cumulat de la începutul anului. De asemenea, limitele cheltuielilor deductibile se aplică lunar, astfel încât la finele anului fiscal să se încadreze în prevederile dispoziţiilor legale în vigoare.

În baza celor arătate mai sus, impozitul datorat se determină pe baza relaţiei:

Impozitul datorat pe luna în curs	=	***Impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului***	–	***Impozitul aferent profitului impozabil cumulat până la sfârşitul lunii precedente***

⇨ **Exemplu**. Dacă profitul impozabil cumulat de la sfârşitul lunii iunie este de 3.000.000 lei, impozitul aferent este de *3.000.000 lei x 38% = 1.140.000 lei*. Impozitul pe profit datorat până la 31 mai este de 940.000 lei. Impozitul datorat pe luna mai este de *1.140.000 lei – 940.000 lei = 200.000 lei*.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

Calculul impozitului pe profit se face pe baza *„Declaraţiei de impunere"* depusă la organele fiscale până la data menţionată mai înainte, acesta fiind şi termenul de plată a impozitului.

Modelul de calcul a rezultatului fiscal, implicit impozitarea profitului ce stă la baza declaraţiei de impunere, se prezintă astfel:

- Venituri din exploatare, financiare şi excepţionale
- (-) *Cheltuieli aferente veniturilor din exploatare (inclusiv cheltuielile privind impozitul pe profit), financiare şi excepţionale*
- (=) ***Rezultatul net contabil (profit sau pierdere)***
- (-) *Deduceri fiscale*
  - dividendele primite de la altă persoană juridică română
  - sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual, până când acesta va atinge 20% din capitalul social, inclusiv veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea
  - cheltuieli pentru acţiuni de reclamă şi publicitate
  - alte deduceri fiscale

Scanned with OKEN Scanner

(+) *Cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal:*
- impozitul pe profit
- amenzile şi penalităţile datorate către autorităţi române sau străine
- cheltuieli pentru protocol care depăşesc limitele prevăzute de legea bugetară anual
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor, a rezervelor peste limitele prevăzute de Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994;
- cheltuielile de sponsorizare ce depăşesc limita stabilită de Legea nr. 32/1994
- pierderile din surse externe
- alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal

(=) ***Profitul impozabil (pierderi) înainte de reportarea pierderii***

(-) *Pierderile de recuperat din anii precedenţi*

(=) ***Profitul impozabil (pierderi)***

- Impozitul pe profit = Profitul impozabil x 38% (la contribuabilii ale căror venituri se impun cu cota normală) sau 25% (contribuabilii ale căror venituri din activităţile agricole sunt egale sau depăşesc 80% din veniturile totale)

(-) *Creditul fiscal*

(-) *Reduceri pentru modernizarea tehnologiei de fabricaţie, extinderea activităţii în scopul obţinerii de profituri suplimentare şi protecţia mediului înconjurător*

(=) ***Impozitul pe profit datorat***

(-) *Impozitul pe profit pe anul curent, plătit cumulat de la începutul anului*

(=) ***Impozitul pe profit de plată sau impozitul pe profit plătit în plus***

Distribuirea rezultatului exerciţiului

După ce s-a calculat rezultatul bilanţier, se procedează la înregistrarea operaţiilor de distribuire a profitului.

Ca regulă autonomă, distribuirea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile *Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994, Legii contractului de management nr. 66/1993, Hotărârea Guvernului nr. 263/1994* şi *Hotărârii Guvernului nr. 484/1995.*

În cazul societăţilor comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, profitul net se repartizează în conformitate cu prevederile *Legii nr. 15/1990* şi *Ordonanţei Guvernului nr. 26/1995;* iar la societăţile comerciale cu capital privat, potrivit hotărârilor adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor. Totodată în distribuirea profitului este necesar ca aceasta să fie abordat în mod structurat şi nu global. Astfel, **profitul net** consemnat în bilanţul contabil, definit şi prin expresia **profitul rămas după plata impozitului pe profit,** este stabilit prin formula prezentată mai jos:

a) constituirea rezervelor legale, suma distribuită = *profitul brut x procentul de constituire* potrivit prevederilor art. 6 pct. 2 lit. e din *Ordonanţa Guvernului nr. 70/*

Scanned with OKEN Scanner

1994 (o asemenea prevedere rezervă numai distribuţia deductibilă fiscal, în caz contrar se aplică prevederile *Legii nr. 31/1990*).

x

129 „Repartizarea profitului" = **1061** „Rezerve legale"

x

b) acoperirea pierderilor din anii precedenţi pentru sumele reprezentând pierderile aferente anilor precedenţi, acoperite din profit, potrivit prevederilor *Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994* (o asemenea soluţie confundă pierderea netă contabilă cu pierderea fiscală sau subordonează contabilitatea fiscalităţii):

x

129 „Repartizarea profitului" = **107** „Rezultatul reportat"

x

profitul distribuit pentru rezervele legale + ***pierderile aferente exerciţiilor precedente*** + ***profitul rezultat din vânzarea de active şi mijloace fixe*** + ***profitul rezultat din valorificări de mijloace fixe scoase din funcţiune*** + ***profitul net supus distribuirii pentru constituirea fondului de participare la profit, dividende şi alte repartizări***

c) constituirea fondului de participare a salariaţilor la profit, pentru procentul de până la 10% în cazul societăţilor comerciale cu capital majoritar de stat şi până la 5% la regiile autonome, iar la agenţii economici cu capital majoritar sau integral privat, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor. Procentul se aplică la profitul net contabil diminuat cu repartizările la fondul de rezervă şi la acoperirea pierderilor:

x

129 „Repartizarea profitului" = **112** „Fondul de participare

x

şi concomitent:

x

112 „Fondul de participare = **4281** „Alte datorii în legătură cu pesonalul"

x

iar la întocmirea ulterioară a statelor de plată:

x

4281 „Alte datorii în legătură cu pesonalul" = **424** „Participarea personalului la profit"

x

Scanned with OKEN Scanner

d) cota de participare a managerului la profitul net, potrivit art. 5 din *Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995,* numai la societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat şi *Ordonanţei Guvernului nr. 23/1996* la regiile autonome.

La societăţile comerciale mărimea cotei se stabileşte în raport de gradul de realizare a obiectivelor convenite în contractul de management. Pentru întărirea răspunderii managerului, din cota de participare la profitul societăţii, care-i revine acestuia, 50% va fi investit la societatea comercială. In cazul regiilor autonome, suma de participare a managerului la profitul net se include în procentul de până la 10% pentru stimularea salariaţilor, fără ca suma cuvenită să depăşească limita a trei salarii. Cota nominală de participare se stabileşte după cum urmează:

a) dacă regia autonomă a realizat profit în anul de referinţă, prin aplicarea la profitul net realizat a procentului maxim de participare determinat astfel:

Rata de rentabilitate (profit net/capital social) în anul de referinţă	Procentul maxim de participare la profitul net
0 – 5%	10%
5 – 15% .	7%
peste 15%	4%

b) dacă regia autonomă a înregistrat pierderi în anul de referinţă, cota de participare a managerului la profitul net se determină astfel:

– pentru fiecare milion lei diminuare de pierdere (până la acoperirea pierderilor din anul de referinţă) se va plăti 150000 lei;

– pentru fiecare milion lei profit net (rămas după acoperirea pierderilor din anul de referinţă) se va plăti 100000 lei.

În condiţiile în care contractul a fost încheiat în cursul anului, suma maximă de participare se determină în funcţie de numărul de luni de activitate efectivă.

	x	
129 „Repartizarea profitului“	=	**462** „Creditori diverşi“
	x	

e) surse proprii de finanţare, pentru agenţii economici cu capital integral sau majoritar de stat, potrivit prevederilor art. 5 din *Ordonanţa Guvernului nr. 26/1995;* iar pentru agenţii economici cu capital majoritar privat, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor: precum sumele rezultate din vânzarea de active şi mijloace fixe lăsate la dispoziţia societăţilor comerciale (prevăzute la art. 2 din *Legea nr. 58/1991)* pentru finanţarea activităţilor prevăzute şi obiectul de activitate potrivit art. 20 din *Legea nr. 50/1995.* La regiile autonome, diferenţa rămasă în urma repartizării profitului până la 10% pentru stimularea salariaţilor inclusiv pentru plata managerului, în limita a trei salarii, plus minimum 50% din profitul rămas cu deducerea anterioară vărsat la bugetul de stat sau local:

Scanned with OKEN Scanner

	x	
129 „Repartizarea profitului"	=	**118** „Alte fonduri"
	x	

f) constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve:

	x	
129 „Repartizarea profitului"	=	**1063** „Rezerve statutare" **1068** „Alte rezerve"
	x	

g) alte repartizări din profit prevăzute de lege,

h) dividende în cazul societăţilor comerciale sau vărsăminte la buget în cazul regiilor autonome. Sumele repartizate la dividende se înregistrează:

	x	
129 „Repartizarea profitului"	=	**457** „Dividende de plată"
	x	

iar cele la bugetul de stat:

	x	
129 „Repartizarea profitului"	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asmilate"
	x	

În legătură cu distribuirea profitului pentru dividende sunt necesare unele precizări. Astfel, în contabilitate **dividendul** reprezintă orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, din profitul stabilit pe baza bilanţului şi a contului de profit şi pierdere, proporţional cu cota de participare la capitalul social. În principiu, dividendele ce urmează a fi distribuite, implicit impuse impozitării, se determină pe baza relaţiei:

Dividende de plată = ***Profitul rămas după plata impozitului pe profit*** – ***Distribuirea la fondul de participare a salariaţilor la profit*** – ***Cota de participare a managerului la profitul net*** – ***Sumele pentru constituirea rezervelor de finanţare***

Fără ca problema să fie explicit formulată, acordarea dividendelor se face numai în raport cu acţiunile subscrise şi vărsate (deci capitalul subscris vărsat). O asemenea soluţie poate fi definită prin contractul de societate şi statutul societăţii.

Dividendele sunt supuse impozitării, prin reţinere la sursă, cu o cotă de 10% din suma acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Termenul de plată a dividendelor este stabilit de adunarea generală ordinară a acţionarilor sau asociaţilor, la propunerea consiliului de administraţie sau a directorului. De regulă, plata nu poate depăşi nouă luni de la închiderea exerciţiului. In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite asociaţilor, după caz, până la sfârşitul anului în care s-a aprobat bilanţul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende poate depăşi data de 31 decembrie a exerciţiului respectiv.

Fără ca legislaţia economico-financiară din ţara noastră să prevadă, pe plan internaţional în distribuirea profitului sub formă de dividende se operează cu primul şi al doilea (noul) dividend.

Primul dividend (dobândă statutară) reprezintă dobânda calculată asupra capitalului eliberat şi nerambursat acţionarilor.

Al doilea dividend (noul dividend, supradividend) reprezintă suma suplimentară atribuită în funcţie de numărul titlurilor deţinute, eliberate parţial sau în totalitate.

9.3. LUCRĂRILE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ SEMESTRIALE

Prin conţinutul lor, lucrările de sinteză şi raportare contabilă semestriale acoperă ansamblul operaţiilor efectuate de agenţii economici în primele şase luni ale exerciţiului financiar şi prezintă situaţia patrimoniului şi a rezultatelor financiare la sfârşitul semestrului I.

9.3.7. Rezultatele financiare (cod 01)

Cuprinde totalitatea veniturilor realizate, cheltuielilor aferente acestora şi rezultatele financiare obţinute (profit sau pierdere).

Datele se preiau din rulajele debitoare ale conturilor de cheltuieli, respectiv din rulajele creditoare ale conturilor de venituri, cumulate de la începutul anului.

În situaţia în care au fost efectuate înregistrări prin creditul conturilor de cheltuieli sau prin debitul conturilor de venituri, datele sunt reprezentate de soldurile conturilor de venituri şi cheltuieli, înainte de a fi transferate asupra **contului 121 „Profit şi pierdere"**, cumulate de la începutul anului.

Se redă în continuare structura şi conţinutul formularului.

Scanned with OKEN Scanner

JUDEŢUL: M. Bucureşti
UNITATEA: S.C. „CONTA"
ADRESA: BUCUREŞTI
Calea Moşilor nr. 7
NUMĂRUL DIN REGISTRUL
COMERŢULUI: J40\1281\1990

FORMA DE PROPRIETATE 35
RAMURA 8
ACTIVITATEA 10
CODUL FISCAL R18572

REZULTATE FINANCIARE
la data de 30.06.1998

20

– mii lei –

	Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Realizări aferente perioadei de raportare	
				an precedent	an curent
A			B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		01	422.804	2.590.397
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+707)		02	25.797.033	62.980.299
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)		03	26.219.837	65.570.696
	Venituri din producţia stocată (ct. 711)	Solduri creditoare	04	2.867.698	4.350.340
		Solduri debitoare	05	–	–
	Venituri din producţia de imobilizări (ct. 721+722)		06	76.109	220.573
	Producţia exerciţiului (rd. 02+04-05+06)		07	28.740.840	67.551.212
	Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 741)		08	–	–
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)		09	106	3.007
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)		10	–	108.080
I. VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 03+04-05+06+08)			11	29.163.750	70.252.696
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		12	365.534	2.160.734
	Cheltuieli cu materii prime (600)		13	7.720.691	14.838.100
	Cheltuieli cu materialele consumabile (ct. 601)		14	3.063.997	9.552.802
	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)		15	407.064	1.947.067
	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606+608)		16	880.256	3.634.173
	Cheltuieli materiale – total (rd. 13 la 16)		17	12.045.008	29.972.12
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)		18	1.122.360	5.625.119
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 631+635)		19	9.062.110	22.642.173

Scanned with OKEN Scanner

20				– mii lei –
	A	B	1	2
	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (ct. 641)	20	1.815.788	3.276.538
	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (ct. 645)	21	554.749	1.005.614
	Cheltuieli cu personalul – total (rd. 20+21)	22	2.370.537	4.282.152
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23	13.592	43.508
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 681)	24	289.046	800.272
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12+17+18+19+22+23+24)		25	25.268.187	65.526.100
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** Profit (rd. 11-25)	26	3.895.563	4.726.596
	Pierdere (rd. 25-11)	27	–	–
	Venituri din participaţii, alte imobilizări financiare şi creanţe imobilizate (ct. 761+762+763)	28	175.814	–
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29	–	–
	Venituri din diferenţe de curs valutar (ct. 765)	30	1.262.117	565.004
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31	104.077	189.394
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32	–	1.361
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33	–	9.872
III. VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 28 la 33)		34	1.542.008	765.631
CHELTUIELI FINANCIARE	Pierderi din creanţe legate de participaţii (ct. 663)	35	–	–
	Cheltuieli privind titlurile de plasament (ct. 664)	36	–	–
	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar (ct. 665)	37	260.971	395.190
	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38	554.145	1.067.025
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 686)	40	865.848	7.470
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 la 40)		41	1.680.964	1.469.685
B	**REZULTATUL FINANCIAR** Profit (rd. 34-41)	42	–	–
	Pierdere (rd. 41-34)	43	138.956	704.054
C	**REZULTATUL CURENT AL EXERCIŢIULUI** Profit (rd. 11+34-25-41)	44	3.756.607	4.022.542
	Pierdere (rd. 25+41-11-34)	45	–	–
V. VENITURI EXCEPŢIONALE – TOTAL (ct. 771+772+787)		46	3.218.376	112.192
VI. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE – TOTAL (ct. 671+672+687)		47	1.569.014	31.634
D.	**REZULTATUL EXCEPŢIONAL AL EXERCIŢIULUI** Profit (rd. 46-47)	48	1.649.362	80.558
	Pierdere (rd. 47-46)	49	–	–
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)		50	33.924.134	71.130.519
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)		51	28.518.165	67.027.419

Scanned with OKEN Scanner

20			– mii lei –	
A		B	1	2
E.	**REZULTATUL BRUT AL EXERCIŢIULUI**			
	Profit (rd. 50-51)	52	5.405.969	4.103.100
	Pierdere (rd. 51-50)	53	–	–
Impozitul pe profit (ct. 691; 441)		54	2.054.268	1.559.178
F.	**REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI**			
	Profit (rd. 52-54, col. 1 şi 2)	55	3.351.701	2.543.922
	Pierdere (rd. 53+54, col. 1 şi 2); (rd. 54-52, col. 1 şi 2)	56	–	–

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele şi semnătura

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi semnătura

01 persoane cu contract de muncă conform art. 11, al. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată prin O.G. nr. 22/1996 _____

02 persoane fizice sau juridice cu contract conform H.G. nr. 483/1996 _____

03 persoane cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995 _____

9.3.2. Situaţia patrimoniului (cod 02)

Prezintă în formă sintetică patrimoniul agenţilor economici şi este structurat pe elemente de activ şi pasiv.

Se întocmeşte pe baza ultimei balanţe de verificare a conturilor sintetice puse de acord cu soldurile din balanţa conturilor analitice, încheiată după înregistrarea tuturor documentelor în care au fost consemnate operaţiunile financiar-contabile aferente activităţii perioadei raportate.

Soldurile conturilor din balanţa de verificare se grupează şi se înscriu în formular potrivit menţiunilor din cadrul fiecărui rând al situaţiei.

Redăm în continuare structura şi conţinutul formularului în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

JUDEŢUL: M. Bucureşti
UNITATEA: S.C. „CONTA"
ADRESA: BUCUREŞTI
Calea Moşilor nr. 7
NUMĂRUL DIN REGISTRUL
COMERŢULUI: J40/1281/1990

FORMA DE PROPRIETATE 35
RAMURA 8
ACTIVITATEA 10
CODUL FISCAL R185786

SITUAŢIA PATRIMONIULUI
la data de 30.06.1998

– mii lei –

10	ACTIV	Nr. rd.	Sold la:	
			începutul anului	sfârşitul perioadei
	A	B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI CORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01	–	–
	Alte imobilizări (ct.205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02	–	–
	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)	03	–	–
	TOTAL (rd. 01 la 03) Solduri creditoare	04	–	–
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211-2810-291*) Solduri debitoare	05	1.402.186	1.401.927
	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06	12.461.280	12.415.139
	Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)	07	4.088.964	7.422.073
	Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08	16.023.651	26.496.963
	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128+2814-2816-2817-2818-291*)	09	605.793	583.047
	Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293*)	10	16.052.602	11.990.508
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	50.634.476	60.309.657
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE – TOTAL (ct. 261+262+263+267-269*-296*)	12	11.223	58.526
I. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 04+11+12)		13	50.645.699	60.368.183
	STOCURI Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14	9.385.181	11.934.139
	Stocuri aflate la terţi (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15	1.553.908	211.610
	Producţie în curs de execuţie (ct. 331+332-393)	16	1.361.760	3.625.634
	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17	465.893	1.207
	Animale (ct. 361±368-396)	18	–	–
	Mărfuri (ct. 371±378-4428***-397)	19	12.838	569.329

Scanned with OKEN Scanner

10				– mii lei –
	A	B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	Ambalaje (ct. 381±388-398)	20	618.467	2.186.514
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21	13.398.047	19.735.041
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE			
	Furnizori-debitori (ct. 409)	22	1.030.527	1.204.378
	Clienţi şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23	5.568.868	11.400.315
	Alte creanţe (ct. 4111****+425+431***+437**+4282+4382+ 441**+4424+4428**+444**+445+446**+447**+4482+4484+45	24	153.006	177.946
	Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct. 456)	25	–	–
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590)	26	–	–
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27	938.870	2.251.513
	Conturi la bănci în devize, în ţară (din ct. 5124)	28	1.562.098	40.169
	Conturi la bănci în devize, în străinătate (din ct. 5124)	29	–	–
	Casa în lei (ct. 5311)	30	247.735	238.071
	Casa în devize (ct. 5314)	31	–	–
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32	–	–
	Acreditive în devize (ct. 5412)	33	–	–
	Valori de încasat (ct. 511)	34	–	567.586
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35	340.964	234.369
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36	9.842.068	16.114.347
II. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 21+36)		37	23.240.115	35.849.388
CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE				
Cheltuieli efectuate în avans (ct. 471)		38	8.222.003	8.772.077
Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473**)		39	–	–
Diferenţe de conversie – activ (ct. 476)		40	13.703.411	–
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 38 la 40)		41	21.925.414	8.772.077
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR (ct. 169)		42	–	–
TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)		43	95.811.228	104.939.648

Scanned with OKEN Scanner

10 — mii lei —

PASIV		Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
A		B	1	2
CAPITALURI PROPRII	Capital social (ct. 101) din care:	52	26.768.775	28.715.595
	– Capital subscris vărsat (ct. 1012)	53	26.768.775	28.715.595
	– Patrimoniul regiei (ct. 1015)	54	–	–
	Contul întreprinzătorului individual (ct. 108)	55	–	–
	Prime legate de capital (ct. 104)	56	1.911.767	–
	Diferenţe din reevaluare (ct. 105)	57	–	–
	Rezerve (ct. 106)	58	2.108.656	2.995.877
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)	59	–	–
	Pierderea neacoperită (ct. 107)	60	–	–
	REZULTATUL EXERCIŢIULUI Profit (ct. 121)	61	6.487.933	4.103.100
	Pierdere (ct. 121)	62	–	–
	Repartizarea profitului (ct. 129)	63	6.487.933	83.776
	Fonduri (ct. 111+112+118)	64	17.592.268	16.876.363
	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)	65	–	–
	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	66	–	–
	Provizioane reglementate (ct.141)	67	–	–
I. CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 25+55 la 59-60+61-62-63+64-65+66+67)		68	48.381.466	52.607.159
II PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI (ct. 151)		69	8.130.240	8.147.906
DATORII	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+5129****+5186+519)	70	23.622.377	12.175.126
	Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	71	10.050.268	9.790.294
	Clienţi-creditori (ct. 419)	72	2.104	3.210
	Alte datorii (ct. 421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+448+4485+451***+455+457+4582+462+509+)	73	5.504.671	22.215.953

Scanned with OKEN Scanner

10			– mii lei –
A	B	1	2
III. DATORII – TOTAL (rd. 70 la 73)	74	39.179.420	44.184.583
CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE **Venituri înregistrate în avans (ct. 472)**	75	–	–
Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473***)	76	–	–
Diferenţe de conversie – pasiv (ct. 477)	77	120.102	–
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE TOTAL (rd. 75 la 77)	78	120.102	–
TOTAL PASIV (rd. 68+69+74+78)	79	95.811.228	104.939.648

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele şi semnătura

INTOCMIT,
Numele, prenumele şi semnătura

01 persoane cu contract de muncă conform art. 11, al. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată prin O.G. nr. 22/1996 _____

02 persoane fizice sau juridice cu contract conform H.G. nr. 483/1996 _____

03 persoane cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995 _____

Scanned with OKEN Scanner

9.3.3. Date informative (cod 03)

Cuprinde informaţii referitoare la anumiţi indicatori ai activităţii agentului economic, cum sunt:

- Date informative privind rezultatele înregistrate: număr de unităţi care au înregistrat profit sau pierdere cu sumele aferente;
- Date informative privind situaţia unor indicatori: număr mediu de salariaţi, salariile brute, veniturile din comerţul cu amănuntul, alimentaţia publică şi comerţul cu ridicata, venituri şi cheltuieli privind exportul;
- Date informative privind evoluţia creditelor;
- Date privind evoluţia creanţelor şi datoriilor;
- Date privind investiţiile străine în România.

9.3.4. Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate (cod 04)

Formularul conţine date cumulate de la începutul anului privind totalitatea impozitelor, taxelor şi altor obligaţii datorate, vărsate, rămase de vărsat ori vărsate în plus la sfârşitul perioadei de raportare.

Indicatorii pe care îi cuprinde formularul sunt redaţi pe patru părţi şi anume:

- aferenţi bugetului de stat;
- aferenţi bugetelor locale;
- aferenţi fondurilor speciale;
- TVA de recuperat.

9.3.5. Plăţi restante (cod 05)

Se completează de toţi agenţii economici cu sumele reprezentând plăţile restante ale acestora, inclusiv obligaţiile restante faţă de bănci şi creditorii interni, indiferent de forma de proprietate a acestora.

* * *

Raportările semestriale, însoţite de raportul de gestiune, se semnează de conducătorul unităţii şi de către conducătorul compartimentului financiar-contabil. Cel de-al doilea are obligaţia să verifice respectarea Normelor metodologice de întocmire a raportărilor, existenţa unor corelaţii între indicatorii formularelor, precum şi respectarea termenului de întocmire şi depunere la organul în drept.

Scanned with OKEN Scanner

Lucrările de sinteză şi raportare contabilă semestriale se verifică şi se certifică de către comisia de cenzori sau de către expertul contabil ori contabilul autorizat, după caz.

Se depun, până la un anumit termen, la Direcţiile generale ale finanţelor publice şi controlul financiar de stat judeţene, respectiv a municipiului Bucureşti.

9.4. LUCRĂRILE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ ANUALE

Pentru realizarea funcţiilor contabilităţii de *informare, decizie şi control* este necesar ca, în urma lucrărilor curente de contabilitate, să se sintetizeze periodic informaţiile generate de conturi şi calculele contabile în *documente de sinteză,* expresiv şi relevante, accesibile nu numai specialiştilor, ci şi celor interesaţi de gestiunea unităţii patrimoniale în calitate de: investitor, administrator, creditor, bancă, fiscalitate şi alte organisme economice şi sociale.

Prin trecerea la actualul sistem de contabilitate, adaptat cerinţelor economiei de piaţa, documentele de sinteză au o importanţă deosebită, în calitatea lor de instrumente de informare a terţilor şi de dezvoltare a analizelor financiare necesare conducerii întreprinderii; acestea realizând obiectul de bază al contabilităţii financiare, respectiv de a reda o imagine fidelă asupra situaţiei patrimoniale, rezultatelor şi situaţiei financiare a întreprinderii.

Ca urmare, potrivit Legii 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată şi a Legii contabilităţii 82/1991 cu modificările ulterioare, toţi agenţii economici (toate persoanele juridice) sunt obligate să întocmească *bilanţ contabil.*

Legea contabilităţii 82/1991 reglementează regimul legal al bilanţului contabil în capitolul IV, care prevede la art. 27 că „Bilanţul contabil se întocmeşte obligatoriu anual, precum şi în situaţia fuziunii sau încetării activităţii".

Bilanţul este *documentul oficial de sinteză* al tuturor unităţilor patrimoniale.

Fiind un complet de documente şi situaţii de sinteză, bilanţul contabil trebuie, în toate circumstanţele, să dea o imagine *fidelă, clară* şi *completă* a patrimoniului, a situaţiei financiare şi asupra rezultatelor obţinute de unitatea patirmonială.

Acestea presupun:

a) respectarea cu bună credinţă a regulilor privind evaluarea patrimoniului;

b) respectarea principiilor: prudenţei, permanenţei metodelor, continuitatea activităţii, intangibilitatea bilanţului de deschidere cu cel de închidere, a noncompensării;

Scanned with OKEN Scanner

c) posturile înscrise în bilanţ trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu inventarul.

d) nu sunt admise compensări între conturile ce se înscriu în bilanţ şi respectiv între conturile de venituri şi cheltuieli din contul de profit şi perderi.

Bilanţul contabil este o sinteză a informaţiilor ce caracterizează la un moment dat elementele constitutive ale patrimoniului fiecărei întreprinderi în parte. El cuprinde un sistem de indicatori a căror elaborare se bazează pe datele furnizate de contabilitate, preluate direct sau în prealabil prelucrate.

Bilanţul marchează etapa finală cu care se încheie lucrările contabile dintr-o perioadă dată şi prezintă punctul de plecare al contabilităţii pentru perioada următoare de gestiune.

9.4.1. Bilanţul propriu-zis (cod 10)

Procedeu principal al metodei contabilităţii şi bază informaţională fundamentală, bilanţul propriu-zis este un tablou care cuprinde, în formă sintetică şi în expresie valorică, mijloacele economice patrimoniale, sursele de constituire a acestora, precum şi rezultatul activităţii unui agent economic la un moment dat.

Bilanţul propriu-zis, ca document contabil de sinteză, prezintă activul şi pasivul unităţii patrimoniale la închiderea exerciţiului.

În practică se cunosc *două scheme de bilanţ:*

a) una sub formă de **tablou** cu două părţi – partea stângă, numită activ, şi partea dreaptă, pasivul, numită şi *schema orizontală de bilanţ;*

b) modelul sub forma **listei** verticale sau *schema bilanţului vertical.*

Bilanţul sub formă de tablou cu două părţi pune în evidenţă egalitatea existentă între resurse şi utilizări, iar modelul de bilanţ sub forma listei verticale ordonează structurile patrimoniale în active, datorii, capitaluri, rezerve şi alte componente ale situaţiei nete, finalitatea fiind prezentarea situaţiei nete a patrimoniului.

Directiva a 4-a Europeană referitoare la prezentarea conturilor de către societăţile de capitaluri recomandă ţărilor Comunitare adoptarea uneia dintre cele două scheme sau ambele.

În ţări ca Franţa, Germania, Belgia, Grecia sunt utilizate scheme orizontale de bilanţ, pe când în Marea Britanie, Irlanda, Danemarca, Luxemburg legislaţia autorizează adoptarea uneia dintre cele două scheme. În practică, majoritatea întreprinderilor au adoptat schema orizontală de bilanţ, exceptând Marea Britanie şi Irlanda unde bilanţul sub formă de listă verticală pare să fie o practică permanentă. Tot ca o practică curentă a ţărilor Comunitare este prezentarea cifrelor de bilanţ atât pentru exerciţiul încheiat, cât şi pentru cel anterior, prin existenţa de coloane distincte – structură necesară efectuării comparaţiilor între situaţia de la începutul exerciţiului cu cea de la sfârşitul acestuia.

Sunt însă şi cazuri (bilanţul contabil german) când bilanţul conţine coloane suplimentare ce indică şi creşterile sau diminuările perioadei pentru acele structuri

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniale ce au o influenţă pe termen lung asupra vieţii întreprinderii (capitalul, rezervele, datorii mai vechi de un an etc.).

Bilanţul unităţilor patrimoniale care desfăşoară activităţi economice cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după destinaţie şi, respectiv, provenienţa lor.

În cele două părţi ale sale, elementele patrimoniale sunt sistematizate – pornind de la conturi, pe grupe, capitole, posturi etc. – după criterii subordonate necesităţilor muncii de informare şi analiză economică pentru agentul economic, dar şi pentru obţinerea unor lucrări de sinteză.

Ordonarea posturilor de bilanţ se face în funcţie de *criteriul lichidităţii activului* şi *exigibilităţii* pasivului*, astfel: posturile (activului) sunt aşezate în ordinea crescătoare a lichidităţii** (de la cele mai puţin lichide – cum este cazul activelor imobilizate la disponibilităţile băneşti ca formă de lichiditate absolută), iar în pasiv posturile sunt dispuse de la cele mai puţin exigibile (de la capital – ultimul cont care se închide în cazul lichidării patrimoniului) la datoriile curente.

În SUA, schema de bilanţ este cea orizontală, cu coloane atât pentru mărimea posturilor bilanţiere ale perioadei avute în calcul, cât şi pentru perioada precedentă. Ordonarea posturilor în activ se realizează pe *principiul lichidităţii descrescânde* (de la disponibilităţile băneşti la activele imobilizate), iar în pasiv este aplicată ordonarea pe *principiul exigibilităţii descrescânde* (de la datoriile curente la capital).

Bilanţul propriu-zis poate fi alcătuit în două variante sau sisteme, în funcţie de clasificarea întreprinderilor – mici şi mijlocii şi întreprinderi mari –, clasificare ce se face în funcţie de praguri fiscale (care au în vedere valoarea activului bilnaţului, cifra de afaceri şi numărul mediu de salariaţi).

Cele două sisteme sunt:

a) Bilanţ contabil în *sistem simplificat,* în cazul întreprinderilor mici şi mijlocii, care presupune o schemă de bilanţ mai redusă.

b) Bilanţ contabil în *sistem de bază,* prevăzut să fie utilizat de întreprinderile mari, acesta cuprinzând posturi şi indicatori completi privind activitatea şi rezultatele întreprinderii.

Bilanţul propriu-zis este componenta de bază a bilanţului contabil.

Este un tablou care prezintă bunurile economice, drepturile şi obligaţiile unui agent economic sub forma unei egalităţi ce reflectă echilibrul activelor şi pasivelor patrimoniale.

* Exigibilitate – termenul sau data la care o anumită datorie este scadentă la plată.
** Lichiditate – capacitatea mijloacelor economice de a fi transformate în bani.

Scanned with OKEN Scanner

„Bilanţul este un document financiar. El dă puţine informaţii despre activitatea tehnică a unei întreprinderi, dar dă o idee a puterii sale financiare, a creditului sau mijloacelor sale de acţiune."*

Se întocmeşte pe baza ultimei balanţe de verificare sintetice a exerciţiului financiar. El cuprinde soldurile debitoare şi creditoare ale conturilor bilanţiere (din clasele I-V) privind exerciţiul financiar încheiat, precum şi ale celui precedent.

Sistemul contabil românesc a optat, în ceea ce priveşte forma sa de prezentare, pentru varianta **listă**, începându-se cu enumerarea activelor patrimoniale, care sunt apoi urmate de pasivele patrimoniale.

Completarea bilanţului se face pe rânduri numerotate, cu valoarea netă contabilă a elementelor patrimoniale existente la încheierea exerciţiului.

Sub aspectul structurii sale, bilanţul păstrează, în general, clasamentul valorilor contabile prezentate în Planul de conturi.

● **Posturile de activ** ale bilanţului sunt clasate după **criteriul destinaţiei**: active imobilizate, active circulante, conturi de regularizare şi asimilate, prime privind rambursarea obligaţiunilor.

● **Posturile de pasiv** ale bilanţului sunt structurate după **proveniența lor**: capitaluri proprii, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, datorii, conturi de regularizare şi asimilate. În pasivul bilanţului se pune în evidenţă rezultatul exerciţiului ca o componentă a capitalurilor proprii.

Dintre principiile contabile cunoscute, cele care vizează direct bilanţul sunt: principiul noncompensării şi principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere.

- ❒ Primul dintre aceste principii trebuie avut în vedere la întocmirea bilanţului, deoarece nu se admite compensarea elementelor de activ cu cele de pasiv, respectiv a creanţelor cu datoriile.
- ❒ Cel de-a doilea principiu menţionat interzice modificarea în vreun fel a bilanţului de deschidere al exerciţiului următor, respectiv bilanţul final al unui exerciţiu trebuie să fie egal cu bilanţul iniţial al exerciţiului următor.

Se redă, în continuare, structura şi conţinutul unui bilanţ, în varianta sa de bază:

* Fourastic, La comptabilite, Presses Universitaires Francaises.

Scanned with OKEN Scanner

JUDEŢUL: M. Bucureşti
UNITATEA: S.C. „CONTA"
ADRESA: BUCUREŞTI
Calea Moşilor nr. 7
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI: J40/1281/1990

FORMA DE PROPRIETATE 35
RAMURA 8
ACTIVITATEA 10
CODUL FISCAL R185786

BILANŢ
încheiat la 31 XII 1998

10 – mii lei –

ACTIV		Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul perioadei
A		B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01	–	–
	Alte imobilizări (ct.205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02	–	–
	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)	03	–	–
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04	–	–
	IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211-2810-291*)	05	165.840	1.402.186
	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06	1.495.820	12.461280
	Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)	07	1.013.638	4.088.964
	Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08	5.000.842	16.023.651
	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128+2814-2816-2817-2818-291*)	09	199.324	605.793
	Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293*)	10	6.542.492	16.052.602
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	14.417.956	50.634.476
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE – TOTAL (ct. 261+262+263+267-269*-296*)	12	1.533.497	11.223
I. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 04+11+12)		13	15.951.453	50.645.699
	STOCURI – Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14	4.430.607	9.385.181
	Stocuri aflate la terţi (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15	–	1.553.908
	Producţie în curs de execuţie (ct. 331+332-393)	16	337.451	1.361.760
	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17	559.465	465.893
	Animale (ct. 361±368-396)	18	–	–
	Mărfuri (ct. 371±378-4428***-397)	19	11.730	12.838

Scanned with OKEN Scanner

10				– mii lei –
A		B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	Ambalaje (ct. 381±388-398)	20	448.149	618.467
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21	5.787.402	13.398.047
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	22	5.984.745	1.030.527
	Clienţi şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23	2.495.067	5.568.868
	Alte creanţe (ct. 4111****+425+431***+437**+4282+4382+441**+4424+4428**+444**+445+446**+447**+4482+4484+45	24	722.107	153.006
	Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct. 456)	25	–	–
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590)	26	–	–
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27	769.239	938.870
	Conturi la bănci în devize, în ţară (din ct. 5124)	28	2.472.259	1.562.098
	Conturi la bănci în devize, în străinătate (din ct. 5124)	29	–	–
	Casa în lei (ct. 5311)	30	291.630	247.735
	Casa în devize (ct. 5314)	31	8	–
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32	–	–
	Acreditive în devize (ct. 5412)	33	–	–
	Valori de încasat (ct. 511)	34	–	–
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35	48.621	340.964
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36	2.783.676	9.842.068
II. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 21+36)		37	18.571.078	23.24
CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli efectuate în avans (ct. 471)		38	36.055	8.222.003
Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473**)		39	–	–
Diferenţe de conversie – activ (ct. 476)		40	4.307.921	13.703.411
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 38 la 40)		41	4.343.976	21.925.414
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR (ct. 169)		42	–	–
TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)		43	38.866.507	95.811.228

Scanned with OKEN Scanner

10

– mii lei –

	PASIV	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
	A	B	1	2
CAPITALURI PROPRII	Capital social (ct. 101) din care:	52	5.794.361	26.768.775
	– Capital subscris vărsat (ct. 1012)	53	5.794.361	26.768.775
	– Patrimoniul regiei (ct. 1015)	54	–	–
	Contul întreprinzătorului individual (ct. 108)	55	–	–
	Prime legate de capital (ct. 104)	56	–	1.911.767
	Diferenţe din reevaluare (ct. 105)	57	–	–
	Rezerve (ct. 106)	58	–	–
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)	59	619.657	2.108.656
	Pierderea neacoperită (ct. 107)	60	370.639	–
	REZULTATUL EXERCIŢIULUI Profit (ct. 121)	61	–	–
	Pierdere (ct. 121)	62	4.120.228	6.487.933
	Repartizarea profitului (ct. 129)	63	–	–
	Fonduri (ct. 111+112+118)	64	4.120.228	6.487.933
	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)	65	3.737.351	17.592.268
	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	66	–	–
	Provizioane reglementate (ct.141)	67	–	–
I. CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 25+55 la 59-60+61-62-63+64-65+66+67)		68	10.522.008	48.381.466
II PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI (ct. 151)		69	3.395.625	8.130.240
DATORII	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+5129****+5186+519)	70	16.134.038	23.622.377
	Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	71	5.294.288	10.050.268
	Clienţi-creditori (ct. 419)	72	–	2.104
	Alte datorii (ct. 421+423+424+426+427+4281+431+437+ 4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+448 +4485+451***+455+457+4582+462+509+)	73	2.608.252	5.504.671

Scanned with OKEN Scanner

10			– mii lei –
A	B	1	2
III. DATORII – TOTAL (rd. 70 la 73)	74	24.036.678	39.179.420
CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE **Venituri înregistrate în avans (ct. 472)**	75	–	–
Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473***)	76	–	–
Diferenţe de conversie – pasiv (ct. 477)	77	912.296	120.102
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE TOTAL (rd. 75 la 77)	78	912.296	120.102
TOTAL PASIV (rd. 68+69+74+78)	79	38.866.507	95.811.228

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele şi semnătura

INTOCMIT,
Numele, prenumele şi semnătura

01 persoane cu contract de muncă conform art. 11, al. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată prin O.G. nr. 22/1996 _____ _____

02 persoane fizice sau juridice cu contract conform H.G. nr. 483/1996 _____ _____

03 persoane cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995 _____ _____

Scanned with OKEN Scanner

9.4.2. Contul de profit şi pierdere (cod 20)

S-a introdus ca o necesitate a controlului respectării interesului fiscal al statului şi în acelaşi timp, ca o necesitate a informării oricărui manager, administrator, al organelor de decizie privind sursele de profit şi structura cheltuielilor unităţii patrimoniale pentru exerciţiul financiar încheiat.

Contul de „Profit şi pierdere" prezintă rezultatele totale ale exerciţiului şi cuprinde următorii indicatori principali:

- cifra de afaceri;
- veniturile şi cheltuielile exerciţiului grupate după natura lor şi pe activităţi (exploatare, financiare, operaţiuni excepţionale);
- rezultatul general al exerciţiului (profit sau pierderi) defalcat pe:
  - rezultatul curent al exerciţiului;
  - rezultatul excepţional;
  - impozitul pe profit.

Privit prin prisma finalităţii, dacă bilanţul contabil permite o creştere a stării financiare a patrimoniului, contul de „Profit şi pierdere" are un conţinut îndeosebi economic, deoarece oferă informaţii asupra activităţii de producţie, comerciale sau financiare a unităţii patrimoniale, a modului cum aceasta îşi gestionează afacerile prin dimensiunea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor pe care le generează.

Legat de sistemul de conturi, primele cinci clase de conturi (clasele 1 la 5) sunt subordonate întocmirii bilanţului, iar următoarele două (clasele 6 şi 7) întocmirii contului de „Profit şi pierdere".

În prezentarea contului de „Profit şi pierdere" sunt conturate două modele de expunere a cheltuielilor şi veniturilor: unul ce ia în considerare *natura economică* a acestora, altul ce pleacă de la *funcţiunile* sau *activităţile* unei întreprinderi (deci de la destinaţia cheltuielilor şi veniturilor).

Ca formă, contul de „Profit şi pierdere" se poate prezenta:

- sub formă de **tablou bilateral** sau **forma de cont** (schema orizontală);
- sub formă de **listă** (schema verticală);

În ambele cazuri, cheltuielile şi veniturile sunt grupate în trei categorii:

- cheltuieli şi venituri din exploatare;
- cheltuieli şi venituri financiare;
- cheltuieli şi venituri excepţionale.

În timp ce bilanţul propriu-zis reflectă rezultatul unităţii (soldul contului 121), dar nu oferă cunoaşterea operaţiilor care au permis constituirea lui, contul de „Profit şi pierdere" oferă o recapitulaţie a operaţiilor ce au influenţat rezultatul final.

Rezultatul exerciţiului este constituit din:

- operaţii provenind din activitatea normală a unităţii;
- operaţii excepţionale care nu intră direct în cadrul activităţii normale.

Separarea cheltuielilor şi veniturilor excepţionale de cele curente este necesară pentru ca utilizatorii conturilor să poată cunoaşte incidenţa regulilor fiscale derogatorii de regulile contabile sau a unor operaţii de natură neobişnuită, cu grad mare de anormalitate faţă de activităţile ordinare, în bilanţ sau contul de „Profit şi pierdere".

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea veniturilor şi cheltuielilor se face sub formă de listă, grupate după natura lor, cu date comparative pentru exerciţiul încheiat şi pentru cel precedent.

Baza de date pentru întocmirea contului de „Profit şi pierdere" o constituie soldurile conturilor din clasele 6 şi 7 din ultima balanţă de verificare sintetică, iar un post al acestuia poate să corespundă unei grupe, mai multor grupe, unui cont sau mai multor conturi.

Ordinea posturilor contului de „Profit şi pierdere" nu coincide cu cea a simbolului conturilor din Planul de conturi, aceasta datorându-se necesităţii regrupării posturilor în rubrici semnificative şi anume:

- venituri din exploatare, cheltuieli pentru exploatare, rezultatul din exploatare;
- venituri financiare, cheltuieli financiare, rezultatul financiar;
- rezultatul curent al exerciţiului;
- impozit pe profit;
- rezultatul exerciţiului.

Se redă, în continuare, structura şi conţinutul Contului de profit şi pierdere, în varianta de bază:

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
încheiat la 31.XII.1998

(se completează cumulat de la începutul anului)

20 – mii lei –

Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exerciţiul financiar	
			precedent	încheiat
A		B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	01	724.177	3.723.489
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02	37.488.422	63.908.569
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)	03	38.212.599	67.632.058
	Venituri din producţia stocată (ct. 711) – Solduri debitoare	04	1.742.956	3.532.554
	Venituri din producţia stocată (ct. 711) – Solduri creditoare	05	–	–
	Venituri din producţia de imobilizări (ct. 721+722)	06	190.834	1.109.045
	Producţia exerciţiului (rd. 02+04-05+06)	07	32.422.212	68.550.168
	Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 741)	08	–	–
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	09	522.561	352
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)	10	–	–
I. VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)		11	40.668	72.274
	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	12	597.182	2.818.609
	Cheltuieli cu materii prime (600)	13	8.390.785	16.545.325
	Cheltuieli cu materialele consumabile (ct. 601)	14	4.518.510	7.393.964

Scanned with OKEN Scanner

20

– mii lei –

	A	B	1	2
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)	15	960.061	1.181.980
	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606+608)	16	566.134	2.519.061
	Cheltuieli materiale – total (rd. 13 la 16)	17	14.435.490	27.640.330
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)	18	2.290.691	3.631.389
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 631+635)	19	13.365.567	22.335.069
	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (ct. 641)	20	2.538.230	4.495.800
	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (ct. 645)	21	761.248	1.356.553
	Cheltuieli cu personalul – total (rd. 20+21)	22	3.299.478	5.852.353
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23	19.465	33.462
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 681)	24	348.750	1.177.699
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12+17+18+19+22+23+24)		25	34.356.623	63.488.911
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE**			
	Profit (rd. 11-25)	26	6.312.327	8.786.098
	Pierdere (rd. 25-11)	27	–	–
VENITURI FINANCIARE	Venituri din participaţii, alte imobilizări financiare şi creanţe imobilizate (ct. 761+762+763)	28	89.077	175.815
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29	–	–
	Venituri din diferenţe de curs valutar (ct. 765)	30	1.537.941	1.7584.37
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31	316.482	277.495
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32	–	25.842
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33	–	15.798
III. VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 28 la 33)		34	1.943.500	2.253.387
CHELTUIELI FINANCIARE	Pierderi din creanţe legate de participaţii (ct. 663)	35	–	–
	Cheltuieli privind titlurile de plasament (ct. 664)	36	–	–
	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar (ct. 665)	37	75.308	816.473
	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38	42.534	1.127.642
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39	–	–
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 685)	40	3.395.626	4.536.628
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 la 40)		41	3.513.468	6.480.743
B	**REZULTATUL FINANCIAR**			
	Profit (rd. 34-41)	42	–	–
	Pierdere (rd. 41-34)	43	1.569.968	4.227.356
C	**REZULTATUL CURENT AL EXERCIŢIULUI**			
	Profit (rd. 11+34-24-41)	44	4.742.359	4.557.742
	Pierdere (rd. 25+41-11-34)	45	–	–

Scanned with OKEN Scanner

– mii lei –

20	A	B	1	2
V. VENITURI EXCEPŢIONALE – TOTAL (ct. 771+772+787)		46	12.330	3.857.384
VI. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE – TOTAL (ct. 671+672+687)*		47	21.129	1.927.193
D.	**REZULTATUL EXCEPŢIONAL AL EXERCIŢIULUI** Profit (rd. 46-47)	48	–	1.930.191
	Pierdere (rd. 47-46)	49	9.799	–
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)		50	42.624.780	78.384.780
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)		51	37.891.220	71.896.847
E.	**REZULTATUL BRUT AL EXERCIŢIULUI** Profit (rd. 50-51)	52	4.733.560	6.487.933
	Pierdere (rd. 51-50)	53	–	–
Impozitul pe profit (ct. 691; 441)		54	613.332	–
F.	**REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI** Profit (rd. 52-54, col. 1 şi 2)	55	4.120.228	6.487.933
	Pierdere (rd. 53+54, col. 1 şi 2); (rd. 54-52, col. 1 şi 2)	56	–	–

*) La completarea acestui rând, se vor avea în vedere menţiunile din nota prezentată la normele metodologice de completare a formularului cod 20, rând 47.

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
şi semnătura

INTOCMIT,
Numele, prenumele
şi semnătura

01 persoane cu contract de muncă conform art. 11, al. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 modificată prin O.G. nr. 22/1996 _____ _____

02 persoane fizice sau juridice cu contract conform H.G. nr. 483/1996 _____ _____

03 persoane cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995 _____ _____

Scanned with OKEN Scanner

9.4.3. Anexa la bilanţ

A treia componentă a bilanţului anual, după bilanţul propriu-zis şi contul de profit şi pierdere, este anexa la bilanţ, considerată deci parte integrantă a lucrărilor de sinteză şi raportare contabilă anuale.

Anexa la bilanţ are rolul de a completa şi explica datele înscrise în Bilanţ şi Contul de profit şi pierdere şi conţine informaţii cu privire la situaţia patrimoniului, situaţia financiară şi rezultatul aferent exerciţiului încheiat.

Informaţia financiară cuprinsă în anexa la bilanţ, pentru a putea fi înţeleasă, trebuie să fie sintetică şi limitată la aspecte importante. Prin urmare, anexa la bilanţ trebuie să răspundă următoarelor cerinţe:

- ⇨ să fie la îndemâna unui număr mare de utilizatori şi de aceea informaţiile furnizate nu trebuie să fie abundente sau excesiv de tehnice;
- ⇨ să furnizeze toate datele semnificative ce au importanţă relativă pentru unitate sau terţi;
- ⇨ să fie clară şi, în acelaşi timp, succintă.

Sub aspectul structurii sale, informaţiile cuprinse în anexa la bilanţ se grupează astfel:

- informaţii despre anumite posturi de bilanţ;
- informaţii privind rezultatul exerciţiului;
- alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare.

Primele două tipuri de informaţii sunt concretizate în diverse situaţii cu caracter obligatoriu, prezentate sub formă de tablouri. Celelalte informaţii furnizate pot fi obligatorii sau nu şi sunt prezentate sub formă de listă.

Formularele ce cuprind informaţii din **prima categorie**, respectiv despre anumite posturi de bilanţ, sunt:

- **Situaţia stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (cod 22)** care prezintă valorile brute de la finele şi începutul anului ale existenţelor de stocuri ca: materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, producţie în curs de execuţie, produse, mărfuri şi ambalaje etc.;
- **Situaţia creanţelor şi datoriilor (cod 23)** care cuprinde soldul la sfârşitul anului al creanţelor şi datoriilor, într-o anumită structură, grupate în funcţie de termenele de lichidare a creanţelor şi termenele de exigibilitate a datoriilor;
- **Situaţia altor provizioane (cod 24)** care redă situaţia provizioanelor la începutul şi sfârşitul anului ca şi constituirea şi anularea lor în cursul anului, grupate pe feluri de provizioane şi elemente patrimoniale la care se referă;
- **Date informative (cod 25)** ce se referă la rezultatele înregistrate, situaţia unor indicatori, evoluţia creditelor, regularizările cu bugetul statului şi investiţiile străine în România;

Scanned with OKEN Scanner

- **Plăţile restante (cod 26)**, situaţie ce cuprinde referiri la plăţile restante provenite din neachitarea la timp a furnizorilor, creditorilor, creditelor bancare şi a obligaţiilor faţă de buget;
- **Impozite, taxe şi obligaţii datorate şi vărsate (cod 27)** – o situaţie ce cuprinde datoriile, vărsămintele, sumele rămase de vărsat ori vărsate în plus aferente unor obligaţii fiscale sau fonduri speciale, grupate pe următoarea structură: bugetul de stat, bugetele locale, fondurile speciale şi TVA de recuperat;
- **Situaţia activelor imobilizate (cod 28)** care oferă informaţii privind soldurile şi mişcările anuale ale imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare cu referire la valoarea lor brută, amortizări şi provizioane pentru depreciere.

Informaţiile privind rezultatele exerciţiului, deci cele din **a doua grupare** a indicatorilor din anexa la bilanţ, sunt cuprinse în formularul **Repartizarea profitului** (cod 21), ce cuprinde destinaţiile date profitului unităţii economice obţinut în exerciţiul financiar cum sunt: rezerve legale, acoperirea pierderilor din anii precedenţi, fond de participare la profit, cota managerului, fond de investiţii, dividende etc.

În sfârşit, în **a treia categorie** de informaţii ce fac parte din anexa la bilanţ este cuprinsă anexa „**Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare**" (fără cod) ce oferă informaţii privind metodele uitilizate în evaluarea elementelor patrimoniale, a amortismentelor şi provizioanelor, derogări de la principiile generale ale contabilităţii, angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanţului şi alte informaţii semnificative.

9.4.4. Raportul de gestiune

Lucrările de sinteză şi raportare contabilă anuală sunt însoţite de **Raportul de gestiune** întocmit de administratorii unităţii, care conţine, la fel ca şi anexa la bilanţ, informaţii relevante privitoare la activitatea unităţii, necuprinse în Bilanţ sau contul de „Profit şi pierdere".

Raportul de gestiune conţine, în principal, următoarele:

- prezentarea situaţiei unităţii patrimoniale şi evoluţia sa previzibilă;
- elementele deosebite intervenite în activitatea unităţii patrimoniale după încheierea exerciţiului;
- participaţie de capital la alte unităţi;
- activitatea şi rezultatele de ansamblu ale sucursalelor şi ale altor subunităţi proprii;
- activitatea de cercetare – dezvoltare;
- alte referiri cu privire la activitatea desfăşurată care sunt considerate necesare a fi înscrise în raportul de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

9.4.5. Verificarea, certificarea şi centralizarea bilanţurilor contabile

Bilanţul contabil anual precum şi Raportul de gestiune se semnează de administratorul unităţii şi conducătorul compartimentului financiar-contabil.

Aceştia poartă răspunderea asupra realităţii şi exactităţii datelor cu privire la situaţia patrimoniului şi a realizării indicatorilor economico-financiari raportaţi prin bilanţul contabil.

Conducătorul compartimentului financiar-contabil are obligaţia să verifice respectarea prevederilor din Normele metodologice privind întocmirea, verificarea şi centralizarea bilanţurilor contabile, asigurarea respectării corelaţiilor între indicatorii din formulare, urmărind realitatea datelor ce se raportează prin bilanţul contabil.

Bilanţurile contabile sunt supuse verificării de către cenzori, contabili autorizaţi cu studii superioare sau experţi contabili, după caz.

Prin verificarea şi certificarea bilanţurilor contabile se confirmă că acestea dau o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului exerciţiului.

În acest scop, pe baza verificărilor din cursul anului precum şi a altor elemente, apreciate ca fiind necesare în vederea formulării unor concluzii corecte cu privire la certificarea bilanţurilor, se întocmeşte un **raport** din care să rezulte, în principal, următoarele:

- dacă bilanţul contabil concordă sau nu cu registrele de contabilitate;
- dacă registrele de contabilitate sunt ţinute în conformitate cu reglementările în vigoare;
- respectarea cu bună credinţă a regulilor privind evaluarea patrimoniului şi a celorlalte norme şi principii contabile.

Bilanţul contabil poate fi certificat fără rezerve, cu rezerve sau se refuză certificarea acestuia. Motivele certificării cu rezerve sau a refuzului de certificare se menţionează în raport.

Raportul în cauză se întocmeşte în două etape:

- **Raportul în formă scurtă**, care însoţeşte bilanţul contabil depus la organele fiscale;
- **Raportul în formă lungă**, destinat adunării generale sau administraţiei unităţii.

După ce a fost semnat de către cei în drept (conducătorul unităţii, conducătorul compartimentului financiar-contabil) şi cei care au executat verificarea şi l-au certificat cu sau fără rezerve, bilanţul contabil se supune aprobării Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

La termenele prevăzute în Normele metodologice, bilanţul contabil se depune la Direcţia generală a finanţelor publice şi controlului financiar de stat a judeţului de care aparţine agentul economic, respectiv, a municipiului Bucureşti, însoţit de:

- o copie după codul fiscal;

Scanned with OKEN Scanner

- raportul de gestiune al administratorilor;
- procesul verbal al adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor;
- o copie după balanţa de verificare a conturilor sintetice;
- raportul în formă scurtă al cenzorilor, contabililor autorizaţi sau al experţilor contabili.

O copie după bilanţul contabil, raportul cenzorilor şi procesul verbal al adunării generale se depune la Registrul Comerţului. În continuare, bilanţul contabil se publică în Monitorul Oficial al României în condiţiile prevăzute de lege.

Bilanţurile contabile sunt centralizate la nivel naţional şi prelucrate în vederea obţinerii unor indicatori economico-financiari macroeconomici.

9.5. ANALIZA FINANCIARĂ PE BAZA BILANŞULUI CONTABIL

9.5.1. Rolul şi importanţa analizei financiare pe baza bilanţului contabil

Bilanţul, ca document de sinteză contabilă, este principala sursă informaţională pentru toţi terţii interesaţi de viaţa unei societăţi. Informaţiile furnizate de acesta servesc nu numai raportării unor date obligatorii cerute de organismele publice, ci şi unei analize financiare a activităţii desfăşurate de societate.

Dacă informaţia contabilă constituie punctul de plecare, un material necesar şi în mod special adaptat acesteia, ea nu poate fi totuşi acceptată, ca atare, de analiza financiară. Există diferenţe între optica contabilă şi cea financiară.

Informaţiile contabile sunt legale, obligatorii. Prin urmare, pe de o parte, sunt încastrate într-un cadru juridic, iar pe de altă parte sunt normalizate. Aceste două constrângeri la care este supusă contabilitatea deformează, în unele cazuri, realitatea economică şi financiară a societăţii. Constrângerea juridică constă în metode contabile care privilegiază aspectul juridic al unor operaţii. În acest sens se pot exemplifica: bunuri folosite perioade lungi de timp de societate, influenţându-i activitatea, dar care nu sunt în proprietatea acesteia, prin urmare nu apar în bilanţul contabil (bunuri închiriate, concesionate sau luate în leasing); efecte de comerţ încasate înainte de scadenţă, scoase din activul bilanţului cu toate că răspunderea societăţii rămâne până în momentul în care clientul său îşi achită obligaţia; diferite evaluări care sunt influenţate de reguli fiscale. Normalizarea contabilităţii (a contabilităţii financiare) constă în obligativitatea aplicării unor convenţii şi principii care denaturează uneori realitatea financiară.

Analiza financiară este o proiectare a metodelor proprii analizei economice în domeniul finanţelor societăţii (întreprinderii). Necesitatea apariţiei ei s-a impus odată cu naşterea şi dezvoltarea economiei financiare. Analiza financiară se poate defini astfel: *„Un ansamblu de concepte, metode şi instrumente care permit tratarea informaţiei*

*contabile şi a altor informaţii de gestiune în vederea formulării unei aprecieri privind situaţia financiară a unei societăţi sau organizaţii, a riscurilor care afectează această entitate, a nivelului şi calităţii performanţelor sale."**

De mai bine de 30 de ani „se face" analiză financiară, fie de către cei specializaţi, fie ocazional. Dacă la origini a fost creată pentru a furniza bancherilor mijloacele necesare pentru a judeca un dosar de credit, cu timpul, analiza financiară a primit noi dimensiuni, noi aplicaţii servind fie utilizatorilor interni, fie celor externi societăţii.

Analiza financiară pusă în slujba utilizatorilor interni mai poartă numele de *analiză internă* şi ajută la conturarea diagnosticului financiar intern al societăţii. Analiza financiară internă serveşte:

- ⇨ conducerii societăţii, care o foloseşte ca bază a politicii sale financiare pentru buna gestionare a societăţii privind stăpânirea echilibrelor financiare, rentabilităţii, solvabilităţii şi riscului financiar;
- ⇨ salariaţilor şi sindicatelor, care pot să aprecieze situaţia financiară a societăţii, perspectivele sale de dezvoltare şi cauzele unor eventuale modificări în organizarea economică sau juridică a societăţii;
- ⇨ partenerilor societăţii, care trebuie informaţi asupra politicii generale, inclusiv financiare, a acesteia.

Cu toate că utilizatorii externi ai informaţiei financiare pot fi deserviţi de analiza financiară externă, de cele mai multe ori aceştia optează pentru o analiză proprie. Analiza financiară externă se apleacă fie parţial asupra vieţii societăţii – utilizatorii externi fiind interesaţi de anumite proiecte pe care ar putea să le dezvolte cu aceasta – fie asupra totalităţii aspectelor financiare care o caracterizează.

Analiza financiară externă serveşte:

- deţinătorilor de titluri ale societăţii, care iau decizii privind cumpărarea sau vânzarea acestora;
- investitorilor potenţiali, care vor să estimeze valoarea societăţii în vederea unor fuziuni, vânzări, privatizări;
- investitorilor actuali (acţionarii), care se interesează asupra valorii societăţii şi în special a capitalurilor proprii ale acesteia;
- partenerilor comerciali, care doresc să determine atuurile sau slăbiciunile societăţii, în vederea evitării riscurilor;
- organele fiscale naţionale sau locale, care urmăresc elementele de patrimoniu sau rezultatele ce sunt baze de impozitare pentru diferite impozite şi taxe;
- organelor judecătoreşti, care uneori evaluează posibilităţile de redresare ale unei societăţi;
- instituţiilor macroeconomice care o folosesc pentru stabilirea conturilor naţionale;
- creditorilor (băncilor), care analizează garanţiile oferite de societate şi riscul neîncasării creditelor acordate acesteia;

* Cohen E., Analyse financière, Paris, 1994, pag. 7.

Scanned with OKEN Scanner

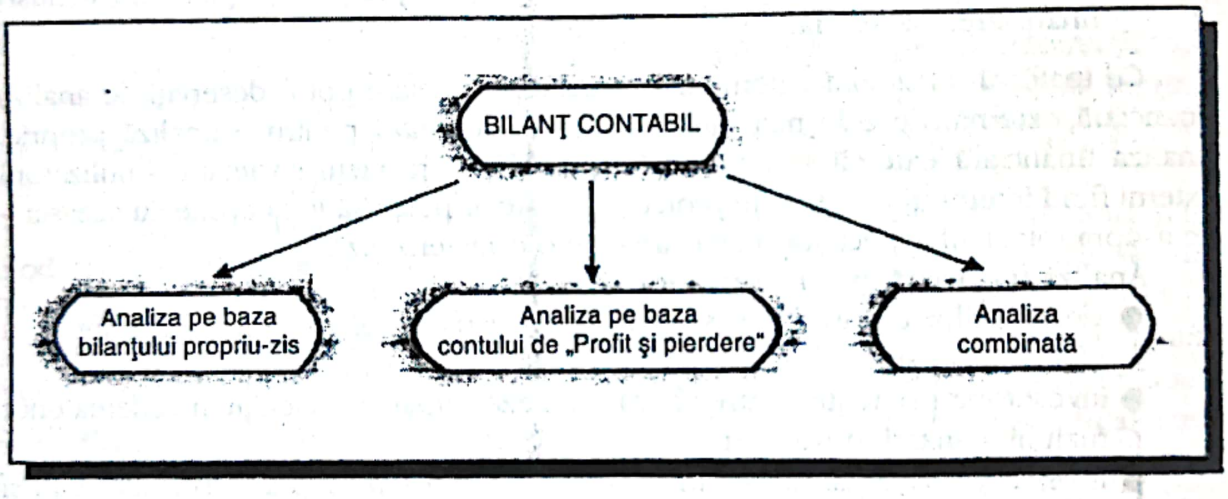
- instituţiilor de cercetări, care studiază statistic comportamentul financiar al unei populaţii de societăţi.

Concluzionând, analiza financiară internă sau externă are ca obiectiv stabilirea unui diagnostic asupra situaţiei financiare şi a rentabilităţii prezente şi viitoare a societăţii.

În vederea îndeplinirii menirii sale, analiza financiară este eliberată de formalismul specific contabilităţii. Ea nu are la bază atât de multe reguli predefinite, ci trebuie să depisteze acele caracteristici financiare semnificative pentru societate, să-i perceapă punctele forte şi slabe, să le ierarhizeze după multiple criterii şi, în final, să ofere o apreciere pertinentă a situaţiei societăţii.

Diversitatea abordărilor şi obiectivelor diferiţilor utilizatori a condus la existenţa unei mari varietăţi de procedee (metode) de analiză financiară. În timp, s-au înregistrat perfecţionări ale metodelor şi miloacelor lor de punere în practică a analizei financiare. Aceste metode pot să se concretizeze în diferite tablouri sau într-un sistem de indicatori parţiali prin care să se caracterizeze, sub aspect financiar, activitatea societăţii.

În pofida disparităţii metodelor sale, analiza financiară valorifică datele bilanţului contabil sub forma a trei abordări specifice, după cum urmează:



9.5.2. Analiza pe baza bilanţului propriu-zis

9.5.2.1. Analiza statică a bilanţului contabil

Pe plan mondial există două principale tipuri de prelucrări ale bilanţului contabil, care conduc la construcţia unor bilanţuri de natură financiară: **bilanţul funcţional** şi **bilanţul financiar**.

A. Bilanţul funcţional

Concepţia financiară cu privire la bilanţ grupează patrimoniul unei societăţi în stocuri de utilizări şi stocuri de resurse. Analiza financiară statică a bilanţului constă în aprecierea modului de afectare a resurselor la nevoi, la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

În cadrul concepţiei financiare, concepţia funcţională vede societatea ca o entitate economică al cărei obiectiv esenţial este producerea de bunuri, servicii sau lucrări. Pentru realizarea acestui obiectiv ea exercită un ansamblu de funcţii: de exploatare, de investiţii, de finanţare. Combinarea acestor funcţii reflectă un comportament specific unei societăţi.

Corespunzător acestei concepţii, bilanţul funcţional grupează utilizările (activele) şi resursele (pasivele) în primul rând după funcţia căreia îi aparţin şi în cadrul acesteia după natura lor, iar în al doilea rând după lichiditatea, respectiv exigibilitatea lor. Schematic, acesta se prezintă astfel:

Bilanţ funcţional		Bilanţ contabil		Bilanţ funcţional	
Funcţia de investiţii	Utilizări stabile	Active imobilizate (valori brute)	Capitaluri proprii (+ amortizare, provizioane pentru deprecieri, pentru riscuri şi cheltuieli) Datorii pe termen mediu şi lung	Resurse stabile	Funcţia de finanţare
Funcţia de exploatare	Utilizări (nevoi) de exploatare	Active circulante (exclusiv disponibilităţi băneşti şi titluri de plasament) (valori brute)	Datorii pe termen scurt (comerciale, sociale, fiscale, diverse)	Resurse de exploatare	Funcţia de exploatare
	Trezorerie activă	Disponibilităţi băneşti Titluri de plasament	Datorii pe termen scurt financiare	Trezorerie pasivă	

În vederea caracterizării situaţiei financiare a societăţii, bilanţul funcţional este supus unei analize orizontale care conduce la construcţia şi interpretarea următorilor indicatori:

a) Fond de rulment (FR)

Este determinat din relaţia:

FR = Resurse stabile – Utilizări stabile

Fondul de rulment exprimă echilibrarea funcţiei de investiţii din finanţări stabile sau prin recurgerea la împrumuturile pe termen scurt, incluse la resursele de exploatare.

- Într-un caz, resursele stabile pot depăşi utilizările reflectând un fond de rulment pozitiv. El indică acoperirea integrală a imobilizărilor din resurse stabile şi, în plus, posibilitatea acoperirii unei părţi din nevoile de exploatare. Insă afectarea

Scanned with OKEN Scanner

unei părţi din fondul de rulment funcţiei de exploatare reflectă nişte resurse nerentabilizate şi supune societatea unui „cost de oportunitate" care îi diminuează performanţele financiare.

- Într-un al doilea caz, resursele stabile pot fi insuficiente pentru acoperirea utilizărilor stabile, apărând un fond de rulment negativ. La prima vedere, insuficienţa fondului de rulment este un indiciu al riscului de insolvabilitate al societăţii pentru că o pune în dependenţă de băncile care pot sau nu să-i reînnoiască creditele pe termen scurt, la care aceasta apelează pentru a-şi finanţa complet utilizările stabile.

b) Nevoia de fond de rulment (NFR)

Este determinată din relaţia:

NFR = Utilizări de exploatare – Resurse de exploatare

Nevoia de fond de rulment reprezintă rezultatul compensării operaţiilor de exploatare nefinalizate încă din punct de vedere financiar sub forma încasărilor, respectiv a plăţilor. Astfel, utilizările de exploatare (stocurile şi creanţele) reprezintă imobilizări temporare care se vor materializa în încasări, dar până atunci trebuie acoperite din alte resurse. Resursele de exploatare (datoriile faţă de furnizori şi alte datorii nefinanciare) se vor materializa în plăţi, dar până atunci ele sunt nişte resurse atrase temporar, care acoperă nişte utilizări cu acelaşi caracter temporar.

Rezultatul compensării utilizărilor cu resursele de exploatare poate să reprezinte o nevoie de fond de rulment, atunci când utilizările sunt mai mari decât resursele, iar diferenţa este acoperită din fondul de rulment – sau un excedent de fond de rulment atunci când utilizările sunt mai mici decât resursele.

Analiza nevoii de fond de rulment constă în aprecierea mărimii sale prin compararea cu previziunile societăţii sau cu normele sectoriale. Astfel, se poate pune un diagnostic asupra echilibrului financiar parţial rezultat din acoperirea nevoilor temporare ale societăţii şi a influenţei acestuia asupra trezoreriei, lichidităţii şi riscului de neplată specific societăţii.

c) Trezorerie (T)

Este determinată din relaţiile:

T = Fond de rulment – Nevoia de fond de rulment

sau

T = Trezorerie activă – Trezorerie pasivă

Scanned with OKEN Scanner

Trezoreria este un sold rezultat în urma comparării fondului de rulment cu nevoia de fond de rulment sau a trezoreriei active cu cea pasivă. Dacă funcţiile de investiţii, finanţare şi exploatare sunt reflectarea aspectului abstract al dublei reprezentări a operaţiilor patrimoniale, trezoreria este aspectul concret al fluxurilor monetare degajate de respectivele operaţii.

Trezoreria este analizată în raport cu fondul de rulment şi nevoia de fond de rulment. Dacă fondul de rulment este mai mic decât nevoia de fond de rulment, atunci situaţia financiară a societăţii se caracterizează printr-un dezechilibru al trezoreriei, fiind necesară recurgerea la credite pe termen scurt sau descoperiri de cont. Insă nu întotdeauna acest dezechilibru conduce la insolvabilitate sau risc de neplată. Creditele pe termen scurt nu au în toate cazurile un caracter precar, existând posibilitatea înnoirii lor continue. Dacă fondul de rulment este mai mare decât nevoia de fond de rulment, se degajă o trezorerie activă care conferă soliditate situaţiei financiare a societăţii.

B. Bilanţul financiar

Bilanţul financiar reflectă solvabilitatea, lichiditatea şi implicit riscul de faliment al societăţii. El măsoară *„capacitatea societăţii de a-şi onora datoriile. Verifică lichiditatea, adică proprietatea unui activ de a fi rapid transformat în monedă pentru a putea face faţă pasivului exigibil.*[*]

Corespunzător obiectivului său, bilanţul financiar grupează utilizările (activele) şi resursele (pasivele) după lichiditatea, respectiv exigibilitatea lor şi, în cadrul acestora, după natura lor. Măsurând atât solvabilitatea cât şi lichiditatea (solvabilitate pe termen scurt), bilanţul financiar trebuie să urmeze o regulă strictă în construirea sa, o delimitare strictă a exigibilităţii şi lichidităţii. Pragul de lichiditate sau exigibilitate s-a considerat a fi anul calendaristic.

Pe lângă separarea utilizărilor şi resurselor după criteriul amintit, în vederea construcţiei bilanţului financiar, bilanţul contabil este supus unor corecţii datorită unei diferenţe de optică. Astfel, bilanţul contabil are la bază principiul continuităţii activităţii, în timp ce bilanţul financiar are în vedere optica de încetare a activităţii societăţii. Prin urmare, corecţiile bilanţului contabil se referă la: eliminarea nonvalorilor (fie elemente de activ care nu au valoare economică în cazul lichidării, fie cheltuieli activate); eliminarea activelor şi pasivelor de regularizare care se raportează la exerciţiile următoare şi care nu vor mai exista dacă activitatea societăţii încetează; luarea în considerare a dividendelor de plată la sfârşitul exerciţiului şi clasarea lor la datorii mai mici de un an.

Schema bilanţului financiar este următoarea:

[*] Esnault B., Hoarau C., Comptabilité financière, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, pag. 361.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţ financiar	Bilanţ contabil		Bilanţ financiar
Utilizări > 1 an (cu excepţia nonvalorilor)	Active imobilizate brute sau nete	Capitaluri proprii Amortizare Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli Datorii financiare pe termen mediu şi lung	Resurse > 1 an din care: Datorii > 1 an
Utilizări < 1 an	Active circulante brute sau nete	Datorii pe termen scurt (inclusiv provizioane pentru depreciere)	Resurse < 1 an
–	Active de regularizare	Pasive de regularizare	–
–	Prime de rambursare a obligaţiunilor		

În contextul caracterizării situaţiei financiare a societăţii, bilanţul financiar serveşte aprecierii solvabilităţii şi lichidităţii, astfel:

a) Aprecierea solvabilităţii

Aceasta se face prin calculul indicatorului activ net contabil (ANC) precum şi a unor indicatori care raportează utilizări la resurse, având acelaşi grad de exigibilitate (I_1 şi I_2).

Deci:

ANC = Total utilizări – Total resurse străine

Această relaţie dă indicii asupra solvabilităţii globale a societăţii şi asupra dimensiunii capitalurilor proprii care rămân, după lichidarea societăţii, proprietarilor săi. De asemenea, activul net contabil constituie o garanţie pentru creditorii societăţii în cazul evoluţiei nefavorabile a activităţii sale.

$$I_1 = \frac{\text{Utilizări} > 1 \text{ an}}{\text{Resurse} > 1 \text{ an}} \qquad I_2 = \frac{\text{Utilizări} < 1 \text{ an}}{\text{Resurse} < 1 \text{ an}}$$

Confruntarea lichidităţii utilizărilor şi a exigibilităţii resurselor indică măsura în care societatea poate, imediat sau prin conversia unor utilizări mai puţin lichide, să-şi acopere datoriile exgibile, la un moment dat, de exemplu în cazul încetării activităţii.

b) Aprecierea lichidităţii

Aceasta se face prin calculul indicatorului fond de rulment financiar (FRf) obţinut prin citirea orizontală a elementelor bilanţului financiar.

Deci:

Scanned with OKEN Scanner

FRf = Resurse > 1 an – Utilizări > 1 an = Utilizări < 1 an – Resurse < 1 an

Atunci când valoarea FRf este pozitivă, se consideră că societatea şi-a asigurat echilibrul financiar, adică „activul exigibil este superior datoriilor pe termen scurt, ceea ce este echivalent cu faptul că resursele pe termen mediu şi lung au finanţat cel puţin utilizările stabile (mai mari de 1 an)"*.

Fondul de rulment financiar este un indicator al lichidităţii pentru că un nivel insuficient al său este un semn al riscului de neplată. De asemenea este şi un indicator al solvabilităţii, apreciat de către creditori. Aceasta pentru că reprezintă o „marjă de securitate pe care societatea trebuie să o constituie pentru a face faţă asimetriei riscurilor utilizărilor şi datoriilor mai mici de un an."** Lichiditatea utilizărilor mai mici de un an este nesigură, în timp ce exigibilitatea datoriilor mai mici de un an este sigură.

Exemple de analiză statică a bilanţului contabil:

A. Bilanţul funcţional

Bilanţul funcţional, elaborat la societatea pentru care s-a întocmit bilanţul prezentat la paragraful 9.4. pentru exerciţiul 1998, arată astfel:

Utilizări	Sume	Resurse	Sume
Utilizări stabile [F10 rd. 13 col. 2 + F29 rd. 25 col. 11]	**52.053.906**	Resurse stabile [F10 rd. 68 col. 2 + F10 rd. 69 col. 2 + F23 rd. 18 col. 1 + F23 rd. 33 col. 1 + F29 rd. 25 col. 11 + F24 rd. 23 col. 4]	**81.953.184**
Utilizări (nevoi) de exploatare [F10 rd. 21 la 25 col. 2 + F10 rd. 41 col. 2 + F24 rd. 23 col. 4]	**42.486.756**	Resurse de exploatare [F10 rd. (71+73) col. 2 + F10 rd. 78 col. 2]	**15.677.145**
Trezorerie activă [F10 rd. 26 la 35 col. 2]	**3.089.667**	Trezorerie pasivă [F10 rd. 32 col. 1]	–

Indicatorii specifici bilanţului funcţional se calculează astfel:

a) Fond de rulment (FR) = 81.953.184 – 52.053.906 = 29.899.278 mii lei

b) Nevoia de fond de rulment (NFR) = 42.486.756 – 15.677.145
= 26.809.611 mii lei

c) Trezoreria (T) = 3.089.667 – 0 = 3.089.667 mii lei sau
(T) = 29.899.278 – 26.809.611 = 3.089.667 mii lei

* Griffith S., Gestion financière, Eyrolles Université, Paris, 1991, pag. 82.
** Esnault B., Hoarau C., op. cit., pag. 364.

Scanned with OKEN Scanner

Din analiza indicatorilor se observă că resursele stabile depăşesc utilizările stabile, fondul de rulment obţinut din diferenţa acestora fiind utilizat pentru acoperirea excedentului utilizărilor de exploatare asupra resurselor de exploatare. Mai mult, se obţine o trezorerie pozitivă de 3.089.667 mii lei.

B. Bilanţul financiar

Bilanţul financiar, elaborat la societatea pentru care s-a întocmit bilanţul prezentat la paragraful 9.4. pentru exerciţiul 1998, arată astfel:

Utilizări	Sume	Resurse	Sume
Utilizări > 1 an [F10 rd. 13 col. 2 + F29 rd. 25 col. 11 – F10 rd. 4 col. 2]	**52.053.906***	1) Resurse > 1 an [F10 rd. 68 col. 2 + F10 rd. 69 col. 2 + F23 rd. 18 col. 1 + F23 rd. 33 col. 1 + F29 rd. 25 col. 11 – F10 rd. 38 col. 2 + F10 rd. 75 col. 2]	**73.320.287***
		din care: Datorii > 1 an [F23 rd. 18 col. 1 + F23 rd. 33 col. 1]	**23.622.377**
Utilizări < 1 an [F10 rd. 37 col. 2 + F24 rd. 23 col. 4 + 1/2 F10 rd. 40 col. 2 – 1/2 F10 rd. 77 col. 2]	**30.442.663****	2) Resurse < 1 an [F10 rd. 71 la 73 col. 2 – 1/2 F10 rd. 40 col. 2 + 1/2 F10 rd. 77 co. 2 + F24 rd. 23 col. 4]	**9.176.282****

Indicatorii care se pot construi pe baza datelor bilanţului financiar se calculează astfel:

a) Pentru aprecierea solvabilităţii:

Activ net contabil (ANC) = 82.496.569 – (23.622.377 + 9.176.282)
= 49.697.910 mii lei

Se observă că acţionarilor societăţii analizate, în cazul lichidării acesteia şi după achitarea datoriilor sale, li se cuvin capitaluri proprii în sumă totală de 49.697.910 mii lei.

$$I_1 = \frac{52.053.906}{73.320.287} = 0,71 \qquad I_2 = \frac{30.442.663}{9.176.282} = 3,31$$

* Inclusiv efectul neutralizării cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans;
** – inclusiv provizioane pentru deprecierea activelor circulante considerate mai mici de un an;
– inclusiv efectele neutralizării cheltuielilor şi veniturilor din diferenţe de curs valutar care, în lipsa unor informaţii mai analitice, se consideră că sunt aferente pentru jumătate din valoarea creanţelor iar pentru cealaltă jumătate datoriilor mai mici de un an.

Scanned with OKEN Scanner

Se observă că utilizările mai mari de un an nu reuşesc să acopere integral resursele mai mari de un an, în timp ce utilizările mai mici de un an sunt de trei ori mai mari decât resursele cu aceeaşi scadenţă.

b) Pentru aprecierea lichidităţii:

Fond de rulment financiar (FR_f) = 73.320.287 – 52.053.906
= 30.442.663 – 9.176.282
= 21.266.381 mii lei

Se observă că fondul de rulment este pozitiv, ceea ce semnifică faptul că resursele mai mari de un an acoperă nu numai utilizările mai mari de un an, ci şi o parte a utilizărilor mai mici de un an.

9.5.2.2. Analiza dinamică a bilanţului contabil

Alături de analiza statică a bilanţului contabil a apărut necesitatea unei analize dinamice care să explice cum s-a realizat în timp echilibrul financiar al unei societăţi, constatat deja prin metodele analizei statice. Analiza dinamică urmăreşte reconstituirea şi interpretarea mişcărilor şi transformărilor patrimoniului, imputabile unui exerciţiu financiar care au concurat la obţinerea unui anumit rezultat financiar şi la asigurarea echilibrului financiar al încasărilor şi plăţilor propriu-zise. În limbaj financiar aceste mişcări şi transformări ale patrimoniului poartă denumirea de fluxuri.

Din punct de vedere al modului de urmărire a fluxurilor pe parcursul unui exerciţiu financiar ele pot fi:

- fluxuri de fonduri;
- fluxuri de trezorerie.

După evidenţierea fluxurilor generate de activităţile societăţii într-un anumit exerciţiu financiar, următoarea etapă a analizei dinamice a bilanţului contabil constă în transpunerea acestora într-un tablou recapitulativ. La ora actuală, în teoria şi practica mondială în domeniu, se constată existenţa unei mari varietăţi de astfel de tablouri. Acestea se deosebesc, ca modalităţi concrete de construcţie şi ca interpretare, în funcţie de concepţia financiară şi obiectivul urmărit prin analiza financiară. Tablourile de flux pot fi, deci, clasificate după mai multe criterii, dintre care îl considerăm definitoriu pe cel privind natura fluxurilor reflectate în tablou. Din acest punct de vedere, tablourile de flux se împart în două mari familii: tablouri bazate pe fluxuri de fonduri şi tablouri bazate pe fluxuri de trezorerie.

1. Tablourile bazate pe fluxuri de fonduri (TFF)

TFF serveşte unei analize dinamice comparative a unui bilanţ de închidere faţă de un bilanţ de deschidere aferente unui exerciţiu financiar. Prin compararea celor două bilanţuri se poate explica variaţia patrimoniului societăţii, prin punerea în evidenţă a

Scanned with OKEN Scanner

noilor resurse de care acesta a beneficiat în cursul exerciţiului pentru a-şi finanţa noile nevoi apărute în aceeaşi perioadă. Fiind construit pe baza a două bilanţuri succesive, care reflectă fiecare în parte o egalitate patrimonială, TFF va descrie la rândul lui modul de realizare a egalităţii fluxurilor de utilizări cu cele de resurse într-o perioadă trecută. De aceea, la o primă apreciere se poate spune că menirea acestui tablou este de a verifica egalităţile bilanţiere de la începutul, respectiv sfârşitul exerciţiului analizat. Dar, cu toate că nu are o structură originală, ci este structurat după concepţia patrimonială proprie bilanţului contabil, TFF poate fi interpretat astfel încât să furnizeze o explicaţie a modului de realizare a echilibrului financiar într-un exerciţiu financiar.

În cadrul diferitelor sisteme de contabilitate, tablourile bazate pe fluxuri de fonduri au fost primele tipuri de tablouri care s-au cerut în cadrul documentelor de sinteză contabilă, fie cu titlu obligatoriu, fie facultativ şi au avut diferite denumiri. Astfel:

- în sistemul anglo-saxon s-a utilizat începând cu anul 1976 tabloul intitulat „Statements of source and application of funds" (tabloul surselor şi utilizării fondurilor);
- în sistemul continental, şi anume în Franţa, primul model al unui astfel de tablou a fost elaborat în anul 1982 sub denumirea de „Tableau de financement" (tablou de finanţare). În 1988 Consiliul superior al Ordinului experţilor contabili a elaborat Recomandarea 1.22 care prezintă şi un tablou de analiză a variaţiei fondului de rulment, care se aseamănă cu modelul din 1982.

Dintre aceste modele se va prezenta în continuare tabloul bazat pe fluxuri de fonduri, denumit Tablou de finanţare.

A) Tabloul de finanţare

Este un tablou pe fluxuri de fonduri care distinge în cadrul acestora fluxuri de resurse şi fluxuri de utilizări, rezultate din operaţiile efectuate de societate în cursul unui exerciţiu financiar. Planul contabil general francez, care a elaborat acest tablou în cadrul sistemului său dezvoltat, îl defineşte ca fiind „tabloul utilizărilor şi resurselor ce explică variaţia patrimoniului întreprinderii în cursul perioadei de referinţă".*

Tabloul de finanţare se încadrează în concepţia funcţională de analiză financiară, fiind construit pe baza a două bilanţuri funcţionale succesive, bilanţ care a fost prezentat anterior. Prin urmare, tabloul de finanţare permite cunoaşterea echilibrelor financiare parţiale în cadrul activităţilor de investiţii, finanţare şi de exploatare desfăşurate de societate, precum şi a echilibrului financiar global al acesteia.

Privind în dinamică indicatorii construiţi în cadrul a două bilanţuri funcţionale, aceştia se transformă în: variaţia fondului de rulment (care apare în cadrul Tabloului de finanţare al PCG francez elaborat în 1982 sub denumirea de fond de rulment net global – Δ FRNG), variaţia nevoii de fond de rulment (Δ NFR) şi variaţia trezoreriei (Δ T).

* Stolowy H., Le tableau de financement, Ed. Comptables Malesherbes, Paris, 1990, pag. 6.

Scanned with OKEN Scanner

- Δ FRNG reflectă fie o creştere, fie o diminuare a FR şi este compusă din fluxurile de imobilizări şi de finanţare.
- Δ NFR reflectă fie o creştere, fie o diminuare a NFR şi este compusă din fluxurile activităţii de exploatare care induc decalaje între realizarea veniturilor şi cheltuielile acestei activităţi şi încasarea, respectiv plata lor propriu-zisă.
- Δ T reflectă fie o creştere, fie o diminuare a elementelor trezoreriei şi reflectă modul de ajustare a resurselor cu utilizările pentru a se ajunge la echilibru financiar.

Privite în corelaţie, aceste elemente conduc la relaţia:

Δ FRNG = Δ NFR + Δ T

Mai analitic, relaţia se poate scrie:

Δ FRNG = (Δ NFRde exploatare + Δ NFR în afara exploatării) + Δ T

Corespunzător celor două părţi ale egalităţii, tabloul de finanţare este construit fie pe orizontală, fie sub formă de listă, având două părţi. Prima parte reflectă obţinerea Δ FRNG prin compararea resurselor stabile cu utilizările stabile, iar cea de-a doua parte reflectă aceeaşi variaţie a FRNG, însă prin însumarea Δ NFR şi a Δ T.

Modul de prezentare a fluxurilor de fonduri diferă în prima parte faţă de partea a doua. În prima parte a tabloului, fluxurile sunt delimitate în funcţie de sensul modificării utilizărilor şi resurselor. Astfel, creşterile de utilizări şi diminuările de resurse sunt prezentate împreună sub denumirea de „utilizări", iar creşterile de resurse şi dimunările de utilizări sunt prezentate împreună sub denumirea de „resurse". Se observă că nu e luat în considerare tipul elementului care variază, ci semnul sau sensul acestuia.

În a doua parte a tabloului, fluxurile nu mai sunt descompuse după sensul mişcării elementului la care se referă, ci se prezintă ca sold între creşterile şi micşorările acestui element.

Schema simplificată a tabloului de finanţare al PCG 1982 este următoarea:

Prima parte: Variaţia fondului de rulment net global	
Utilizări, din care: – Distribuţii de dividende – Achiziţii de imobilizări – Diminuarea capitalurilor proprii – Rambursarea datoriilor financiare	Resurse, din care: – Capacitate de autofinanţare – Vânzări de imobilizări – Creşterea capitalurilor proprii – Creşterea datoriilor financiare
A doua parte: Variaţia fondului de rulment net global	
A – Variaţia elementelor legate de exploatare (Δ NFR exploatare)	
B – Variaţia elementelor în afara exploatării (Δ NFR în afara exploatării)	
A + B – Nevoia exerciţiului de fond de rulment (Δ NFR)	
C – Variaţia netă a trezoreriei	

Scanned with OKEN Scanner

Toate componentele tabloului de finanţare se obţin pe baza datelor a două bilanţuri contabile ale căror date sunt regrupate în bilanţuri funcţionale, deci sunt cunoscute. Există o singură excepţie, capacitatea de autofinanţare care se obţine pe baza datelor contului de profit şi pierdere prin aplicarea unor formule de calcul specifice, motiv pentru care considerăm că necesită explicaţii suplimentare.

Capacitatea de autofinanţare este un indicator caracteristic sistemului de contabilitate continental. Reprezintă ansamblul resurselor financiare obţinute din operaţiile de exploatare pe care întreprinderea le-ar putea folosi, dacă nu ar distribui dividende, pentru a-şi acoperi nevoile financiare reclamate de continuarea activităţii sale şi de dezvoltare.

Capacitatea de autofinanţare (CAF) poate fi calculată în două moduri:

a) pornind de la excedentul brut de exploatare (EBE). Acesta este rezultatul obţinut în urma operaţiilor de exploatare înainte de a se lua în calcul veniturile şi cheltuielile financiare şi veniturile şi cheltuielile cu amortizări şi provizioane. Capacitatea de autofinanţare se calculează adăugând excedentului brut de exploatare un anumit număr de elemente în afara exploatării.

CAF = EBE
+ Alte venituri de exploatare – Alte cheltuieli de exploatare
± Cote părţi din operaţiile făcute în participaţie
+ Venituri financiare – Cheltuieli financiare
+ Venituri excepţionale – Cheltuieli excepţionale
– Impozit pe profit

b) pornind de la rezultatul net contabil (RNC). Pentru obţinerea capacităţii de autofinanţare i se reintegrează rezultatului net contabil veniturile şi cheltuielile care nu au influenţă asupra trezoreriei şi care fuseseră iniţial imputate.

CAF = RNC
+ Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele
– Venituri din amortizări şi provizioane

Indicatorii puşi în evidenţă de Tabloul de finanţare (Δ FRNG, Δ NFR şi Δ T) comportă aceleaşi interpretări ca şi valorile lor statice prezentate în cadrul bilanţului funcţional.

Pentru exemplificarea construcţiei Tabloului de finanţare, datele contabile ale exerciţiilor financiare 1997 şi 1998 ale societăţii analizate vor fi transpuse în schema mai sus enunţată, cu două amendamente:

- Capacitatea de autofinanţare se va denumi profit de încasat şi se va determina după metoda indirectă, pornind de la rezultatul net contabil.
- Având în vedere că în sistemul nostru contabil bilanţul se întocmeşte ţinând cont de rezultatul repartizat; în rândul utilizărilor care apar în prima parte a tabloului de finanţare se vor trece în locul postului „distribuţii de dividende", repartizările din profitul exerciţiului analizat.

Scanned with OKEN Scanner

Tabloul de finanţare întocmit pentru societatea analizată, pentru exerciţiul financiar 1998 se prezintă astfel:

Prima parte: Variaţia fondului de rulment net global (Δ FRNG)			
Utilizări: Repartizări din profit [F10 rd. 14 col 2]	63.537.269 6.487.933	Resurse: Profit de încasat [F10 rd. 63 col. 2 + F20 rd. (24+40) col. 2 + ct. 687 – F20 rd. (10+33) col. 2 + ct. 787]	80.270.913 12.358.810
Achiziţii de imobilizări [F28 rd. 14 col. 2]	51.592.315	Vânzări de imobilizări [F28 rd. 14 col. 3]	16.172.702
Diminuarea capitalurilor proprii [F10 rd. 59 col. 1 – col. 2]	370.639	Creşterea capitalurilor proprii [F10 rd. 52 (col. 2 – col. 1) + F10 rd. 56 (col. 2 – col. 1) + F10 rd. 58 (col. 2 – col. 1) + F10 rd. 64 (col. 2 – col. 1]	38.230.098
Rambursări datorii financiare termen mediu şi lung [balanţa de verificare 1997 – TSD gr. 16 şi ct. 5189]	5.088.382	Creştere datorii financiare termen mediu şi lung [balanţa de verificare 1997 – TSC gr. 16 şi ct. 5198]	13.509.303
Δ FRNG = 16.733.642			
A doua parte: Variaţia fondului de rulment net global (Δ FRNG)			
Variaţia nevoii de fond de rulment (D NFR) [(F10 rd. 21 la 25 col. 2 + F10 rd. 41 col. 2 + F24 rd. 23 col. 4) – (F10 rd. 71 la 73 col. 2 + F10 rd. 78 col. 2)] – [(F10 rd. 21 la 25 col. 1 + F10 rd. 41 col. 1 + F24 (1995) rd. 23 col. 4) – (F10 rd. 71 la 73 col. 1 + F10 rd. 78 col. 1)]			16.291.150
Variaţia trezoreriei (D T) [F10 rd. 26 la 35 col. 2 – F23 (1996) rd. 32 col. 1) – F10 rd. 26 la 35 col. 1 – F23 (1995) rd. 32 col. 1]			442.492
Δ FRNG = 16.733.642			

Din tabloul de flux se observă modul în care s-a realizat echilibrul financiar, prin acoperirea variaţiei utilizărilor din resursele atrase în cursul perioadei analizate.

2. Tablouri bazate pe fluxuri de trezorerie (TFT)

Aşa după cum arată H. Stolowy,* TFT este un document de sinteză de sine stătător, care explică variaţia trezoreriei, aşa cum contul de profit şi pierdere explică formarea rezultatului.

* Stolowy H., op. cit., pag. 36.

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea acestui tip de tablou se face cel mai bine în antiteză cu tabloul bazat pe fluxuri de fonduri, cu care, în aparenţă, se aseamănă. Notând cu TFF tabloul fluxurilor de fonduri şi cu TFT tabloul fluxurilor de trezorerie se pot pune în evidenţă următoarele deosebiri:

a) Cu toate că amândouă tablourile reflectă echilibrul financiar al societăţii, TFF prezintă o imagine de ansamblu a acestuia, în timp ce TFT arată legătura dintre fiecare operaţie efectuată de societate şi echilibrul financiar;

b) Dacă TFF este axat în primul rând pe explicarea modului de realizare a echiliburului financiar prin analiza comparativă a fluxurilor de fonduri şi a fluxurilor de resurse, TFT arată în primul rând efectele pe termen scurt sau lung ale realizării echilibrului financiar;

c) Cu toate că ambele tablouri se bazează pe rezultatul exerciţiului, TFF porneşte de la variaţia în timp a activelor şi pasivelor prin integrarea rezultatului ca o componentă a situaţiei patrimoniale, în timp ce TFT pleacă de la rezultatul exerciţiului, prin integrarea variaţiei activelor şi pasivelor.

Necesitatea introducerii printre documentele de sinteză contabile a unui model de tablou de flux a fost sesizată şi de către normalizatorii români care preconizează introducerea, cu titlu facultativ, în sistemul nostru contabil a unui tablou de flux, începând cu exerciţiul financiar 1999.

Pentru moment s-a elaborat un model de tablou de flux numit „Flux financiar" în cadrul normelor pentru aplicarea prevederilor Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 9/1997 cu privire la unele măsuri de protecţie pentru persoanele ale căror contracte individuale de muncă vor fi desfăcute ca urmare a concedierilor colective prin aplicarea programelor de restructurare, privatizare, lichidare.

Tabloul este structurat în patru părţi prin care se degajă fluxurile de numerar din activitatea de exploatare, de investiţii, financiară, respectiv aferent altor activităţi.

În finalul tabloului, prin însumarea fluxurilor de numerar specifice activităţilor menţionate se obţine fluxurul de numerar aferent perioadei analizate. Acest flux net trebuie să fie egal cu diferenţa dintre disponibilităţile băneşti existente la sfârşitul, respectiv la începutul perioadei. Prin disponibilităţi băneşti se înţeleg: titluri de plasament, conturi la bănci în lei şi în devize, casa în lei şi în devize, acreditive în lei şi în devize, valori de încasat şi alte valori.

Prezentăm în continuare tabloul bazat pe fluxuri de trezorerie întocmit pentru societatea analizată:

Scanned with OKEN Scanner

			S1(1996)	S2(1997)	S2 – S1
	+	Profit sau pierdere [F20 rd. 55 sau 56 col. 2]	x	6.487.933	6.487.933
	+	Amortizări şi provizioane [F20 rd. 24 col. 2]	x	1.177.699	1.177.699
	–	Variaţia stocurilor [F10 rd. 21 (col. 2 – col. 1)]	5.787.402	13.398.047	7.610.645
	–	Variaţia creanţelor [F10 rd. 22 la 25 (col. 2 – col. 1)]	9.201.919	6.752.401	2.449.518
	+	Variaţia furnizorilor [F10 rd. 71 (col. 2 – col. 1)]	5.294.288	10.050.268	4.755.980
	+	Variaţia clienţi-creditori [F10 rd. 72 (col. 2 – col. 1)]	–	2.104	2.104
	+	Variaţia altor datorii [F10 rd. 73 (col. 2 – col. 1)]	2.608.252	5.504.671	2.896.419
	=	Fluxul de numerar din activitatea de exploatare (A)			10.159.008
	+	Sume din vânzarea mijloacelor fixe	x	39.483	39.483
	+	Alte surse	x	–	–
	–	Investiţii efectuate – total:	x	7.142.829	7.142.829
		– achiziţionate + alte cheltuieli de investiţii	x	6.033.784	6.033.784
		– executate în regie proprie (F20 rd. 6 col. 2)	x	1.109.045	1.109.045
+	=	Fluxul de numerar din activitatea de investiţii (B)			7.103
	+	Variaţia creditelor şi împrumuturilor – total: [F10 rd. 70 (col. 2 – col. 1)]	16.134.038	23.622.377	7.488.339
		+ variaţia creditelor şi împrumuturilor pentru activitatea curentă	x		
		– rambursări de credite pentru activitatea curentă	x		
		+ variaţia creditelor şi împrumuturilor pentru activitatea de investiţii	x		
		– rambursări de credite pentru activitatea de investiţii			
+	=	Fluxul de numerar din activitatea financiară (C)			7.488.339
	–	Variaţia altor elemente de activ [F10 rd. 43 (col. 2 – col. 1) – F10 rd. 21 (col. 2 – col. 1) – F10 rd. 22 la 25 (col. 2 – col. 1) – F10 rd. 26 la 35 (col. 2 – col. 1) – F20 rd. 6 col. 2]			45.132.855
	+	Variaţia altor elemente de pasiv [F10 rd. 79 (col. 2 – col. 1) – F20 rd. 55 sau 56 col. 2 – F20 rd. 24 col. 2 – F10 rd. (71 + 72 + 73) (col. 2 – col. 1) – F10 rd. 70 (col. 2 – col. 1)]			34.096.764

Scanned with OKEN Scanner

			S1(1996)	S2(1997)	S2 – S1
+	=	Fluxul de numerar din alte activităţi (D)			11.036.091
	+	Disponibilităţi băneşti la începutul perioadei [F10 rd. 26 la 35 col. 1]	3.581.757	x	x
=	+	Fluxul de numerar net (A + B + C + D)	x	x	492.090
	=	Disponibilităţi băneşti la sfârşitul perioadei [F10 rd. 26 la 35 col. 2]	x	3.089.667	x

Tabloul „Flux financiar" explică modul în care s-a ajuns la variaţia netă negativă a trezoreriei între cele două exerciţii analizate.

Tabloul „Flux financiar" explică modul în care s-a ajuns la variaţia netă negativă a trezoreriei între cele două exerciţii analizate. Cu toate că fluxurile de trezorerie aferente exploatării, respectiv finanţării sunt pozitive, acestea sunt anulate şi chiar devansate de fluxurile negative de trezorerie constatate la activitatea de investiţii şi la alte activităţi.

9.5.3. Analiza pe baza contului de „Profit şi pierdere"

Contul de „Profit şi pierdere" serveşte analizei statice sau dinamice a performanţelor înregistrate în perioadele trecute, de către societate. Analiza dinamică urmăreşte variaţia de la un exerciţiu la altul a performanţelor economico-financiare, iar cea statică le surprinde la un moment dat.

În vederea analizei, datele contului de „Profit şi pierdere" vor fi regrupate pentru a se putea aprecia eficienţa societăţii în utilizarea resurselor sale, ţinând cont de activităţile şi obiectivele sale strategice. Analiza contului de profit şi pierdere constă în construcţia:

– tabloului soldurilor intermediare de gestiune;

– unor indicatori compuşi.

9.5.3.1. Tabloul soldurilor intermediare de gestiune

Construcţia tabloului se bazează pe clasificarea cheltuielilor şi veniturilor, pe de o parte, pe tipuri de operaţii (de exploatare, financiare, excepţionale), iar pe de altă parte pe operaţii curente (de exploatare + financiare) şi excepţionale. Astfel se obţin următorii indicatori:

a) **Marja Comercială (MC) = (Vânzări de mărfuri – Reduceri asupra vânzărilor) – Costul de achiziţie al mărfurilor** (Preţ de facturare + Cheltuieli accesorii de cumpărare – Reduceri asupra cumpărărilor)

Marja comercială este indicatorul principal al activităţii societăţilor din sfera comerţului.

Scanned with OKEN Scanner

b) **Producţia exerciţiului (PE) = Producţia vândută + Producţia stocată + Producţia imobilizată**

unde: Producţia vândută = Vânzări de produse, lucrări, servicii (cu excepţia mărfurilor) + Reduceri acordate.

Producţia exerciţiului este o sumă de valori neomogene (cost de achiziţie, cost de producţie), însă reflectă mai fidel nivelul activităţii unei societăţi decât indicatorul cifra de afaceri.

c) **Valoarea adăugată (VA) = Producţia globală a exerciţiului (MC + PE) – Consumuri de bunuri şi servicii furnizate de către terţi pentru această producţie**

unde: Consumuri de bunuri şi servicii = Cumpărări de la furnizori + Cheltuieli accesorii de cumpărare – Reduceri asupra cumpărărilor + Alte cheltuieli externe – Reduceri asupra serviciilor externe.

Valoarea adăugată reflectă crearea sau creşterea valorii adăugate de către societate, prin exercitarea activităţilor profesionale curente, valorii bunurilor şi serviciilor care provin de la terţi.

d) **Excedentul brut de exploatare (EBE) = (VA + Subvenţii de exploatare primite) – (Cheltuieli cu personalul – Impozite şi taxe (cu excepţia impozitului pe profit))**

Excedentul brut de exploatare măsoară profitul economic brut care provine din ciclul de exploatare. El arată ce-i rămâne societăţii după ce din valoarea adăugată e scăzut costul forţei de muncă.

e) **Rezultatul exploatării (RE) = EBE + (Venituri din amortizări şi provizioane + Alte venituri de exploatare) – (Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele + Alte cheltuieli de exploatare)**

Rezultatul exploatării măsoară profitul economic al societăţii independent de politica financiară, fiscală şi de distribuţie a dividendelor, ţinând cont doar de consumul capitalului fix (amortizare).

f) **Rezultatul curent înainte de impozit (RC) = RE + Venituri financiare – Cheltuieli financiare**

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul curent înainte de impozit reflectă rezultatul normal degajat de activităţile curente ale societăţii.

g) **Rezultatul excepţional (Re) = Venituri excepţionale – Cheltuieli excepţionale**

Acesta reflectă rezultatul degajat de activităţile cu caracter neobişnuit ale societăţii.

9.5.3.2. Indicatorii compuşi obţinuţi pe baza datelor contului de „Profit şi pierdere"

Aceştia pot fi grupaţi în indicatori ai performanţei economice provenite din activităţile de producţie şi comerciale ale societăţii şi indicatori ai performanţei acesteia, după luarea în calcul a politicii sale financiare şi fiscale.

I. Indicatorii performanţei economice

a) Profitabilitate economică (PE) care poate fi:

$$P_{E\ brută} = \frac{EBE}{CA} \qquad \text{sau} \qquad P_{E\ brută} = \frac{EBE}{VA}$$

Profitabilitatea economică brută este o măsură a capacităţii beneficiare a societăţii, independent de politica sa financiară, fiscală şi privind amortizarea.

$$P_{E\ netă} = \frac{RE}{CA} \qquad \text{sau} \qquad P_{E\ netă} = \frac{RE}{VA}$$

Profitabilitatea economică netă este măsura profitabilităţii activităţilor industriale şi comerciale independent de forma funcţiei de producţie (pondere mai mare a capitalului fix sau a muncii vii).

b) Rentabilitatea economică (RE) care poate fi:

$$RE\ brută = \frac{EBE}{CI}$$

unde:

CI = Capitaluri investite în exploatare

CI = Imobilizări de exploatare necorporale şi corporale (Ie) + Nevoia de fond de rulment de exploatare (NFRe).

Rentabilitatea economică brută este o primă măsură a eficienţei societăţii în utilizarea resurselor sale.

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{RE netă} = \frac{\text{RE}}{\text{CI}}$$

Rentabilitatea economică netă reflectă performanţa societăţii în utilizarea capitalurilor investite, independent de factorii de producţie (capital fix, forţă de muncă) şi de modul de finanţare a nevoilor sale.

II. Indicatorii performanţei financiare

a) Profitabilitate financiară (PF):

$$\text{PF} = \frac{\text{RC}}{\text{CA}}$$

Măsoară aptitudinea societăţii de a degaja un rezultat recurent pornind de la volumul său de afaceri şi ţinând cont de modul ales de finanţare a nevoilor.

Profitabilitatea financiară se mai poate calcula astfel:

$$\text{PF} = \frac{\text{RNC}}{\text{CA}}$$

Acest indicator ţine cont şi de incidenţa operaţiilor excepţionale ale societăţii.

b) Rentabilitate financiară (RF) care se poate calcula în două moduri:

$$\text{RF} = \frac{\text{RC}}{\text{Cp}} \quad \text{sau} \quad \text{RF} = \frac{\text{RNC}}{\text{Cp}}$$

unde: Cp = Capitaluri proprii

Rentabilitatea financiară oferă o apreciere a eficienţei societăţii în utilizarea resurselor aduse de către acţionari.

Pentru societatea analizată, analiza financiară a contului de „Profit şi pierdere" elaborat pentru exerciţiul 1998 este prezentată mai jos:

1 Tabloul soldurilor intermediare de gestiune (TSIG)

– mii lei –

Nr. crt.	Elemente de venituri şi cheltuieli (marje)	Valori
1	Marja comercială (MC) [F20 rd. 1 col. 2 – F20 rd. 12 col. 2]	904.880
2	Producţia exerciţiului (PE) [F20 rd. 2 col. 2 + F20 rd. 4 col. 2 + F20 rd. 6 col. 2]	68.550.168
3	Valoarea adăugată (VA) [(MC+PE) – (F20 rd. 17 col. 2 + F20 rd. 18 col. 2)]	38.183.329
4	Excedentul brut de exploatare (EBE) [(VA + F20 rd. 8 col. 2) – (F20 rd. 919+22) col. 2)]	9.995.907
5	Rezultatul exploatării (RE) [EBE + (F20 rd. 9 col. 2 + F20 rd. 10 col. 2) – (F20 rd. 23 col. 2 + F20 rd. 24 col. 2)]	8.785.098
6	Rezultatul curent înainte de impozit (RC) [RE + F20 rd. 34 col. 2 – F20 rd. 41 col. 2]	4.557.742
7	Rezultatul excepţional [F20 rd. 48 sau rd. 49 col. 2]	1.930.191

Scanned with OKEN Scanner

2. Indicatori compuşi obţinuţi pe baza datelor contului de profit şi pierdere:

I. Indicatorii performanţei economice:

a) Profitabilitatea economică (PE)

$$P_{E\ brută} = \frac{EBE}{CA} \qquad PE\ brută = 0,15$$

$$P_{E\ netă} = \frac{RE}{CA} \quad PE\ netă = 0,13$$

Profitabilitatea globală a societăţii, înainte de a se lua în calcul politica sa financiară, fiscală şi privind amortizarea, este destul de scăzută.

b) Rentabilitatea economică (RE):

$$R_{E\ brută} = \frac{EBE}{CI}$$

unde:

CI = Imobilizări de exploatare (Ie) + Nevoia de fond de rulment de exploatare (NFRe)

Ie = Imobilizări brute necorporale şi corporale Ie = 52.042.683

NFRe = Stocuri + Creanţe legate de exploatare – Datorii legate de exploatare = Stocuri + (Clienţi + Furnizori – Debitori) – (Furnizori + Clienţi – Creditori ± Datorii privind salariile + Datorii privind asigurările şi protecţia socială)

NFRe = 13.398.047 + (5.568.868 + 1.030.527) – (10.050.268 + 2.104 + 578.592 + 161.248) = 9.205.230 lei

CI = 52.042.683 + 9.205.230 = 61.247.913 lei

$$R_{E\ brută} = 0,16 \qquad R_{E\ etă} = \frac{RE}{Ci} \qquad R_{E\ netă} = 0,14$$

Rentabilitatea economică are o valoare destul de scăzută, reflectând o eficienţă modestă a resurselor utilizate de către societate.

II. Indicatori ai performanţei după luarea în calcul a politicii financiare şi fiscale:

a) Profitabilitatea financiară (PF):

$$PF = \frac{RC}{CA} \quad PF = 0,07$$

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul activităţii, fără a lua în considerare elèmentele excepţionale şi impozitul pe profit, este modest în raport cu cifra de afaceri.

$$PF = \frac{RNC}{CA}$$

unde: RNC = Rezultat net contabil
PF = 0,10

După luarea în calcul a incidenţei operaţiilor excepţionale şi a impozitului pe profit, profitabilitatea financiară se îmbunătăţeşte puţin.

b) Rentabilitatea financiară (RF):

$$RF = \frac{RC}{Cp}$$

unde: Cp = Capitaluri proprii
RF = 0,09

$$RF = \frac{RNC}{Cp}$$

RF = 0,13

Se constată o rentabilitate financiară nesatisfăcătoare înainte de a lua în calcul incidenţa operaţiilor excepţionale şi a impozitului pe profit. Aceasta se ameliorează după luarea în considerare a elementelor menţionate.

9.5.4. Analiza combinată

Se bazează pe datele furnizate de cele trei componente ale bilanţului contabil şi anume: bilanţul propriu-zis, contul de profit şi pierdere şi anexa la bilanţ. În literatura de specialitate, ca şi în practica economică, se folosesc mai mulţi indicatori pentru o asemenea analiză.

Se vor folosi, în cele ce urmează, indicatorii prevăzuţi de legislaţia românească, cuprinşi în normele metodologice privind întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli de către regiile autonome şi societăţile comerciale cu capital de stat:

1. Pragul de rentabilitate reflectă nivelul cifrei de afaceri (volumul total al încasărilor) pentru care profitul este egal cu zero.

$$\text{Pragul de rentabilitate} = \frac{\text{Costuri fixe (mii lei)}}{\text{Preţul de livrare unitar (lei/U.M.)} - \text{Costuri variabile unitare (lei/U.M.)}}$$

Scanned with OKEN Scanner

2. Lichiditatea globală (generală) reflectă posibilitatea componentelor patrimoniale curente de a se transforma într-un termen scurt în lichidităţi pentru a satisface obligaţiile de plată exigibile.

$$\text{Lichiditatea globală} = \frac{\text{Active circulante}}{\text{Datorii curente}}$$

Se apreciază o lichiditate globală favorabilă atunci când are o mărime supraunitară (între 2 şi 2,5).

3. Lichiditatea redusă (intermediară) reflectă posibilitatea activelor concretizate în creanţe şi trezorerie de a face faţă achitării datoriilor curente.

$$\text{Lichiditatea redusă} = \frac{\text{Active circulante} - \text{Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$$

Indicatorul trebuie să tindă spre o mărime unitară (între 0,5 şi 1).

4. Lichiditatea imediată reflectă posibilitatea achitării datoriilor pe termen scurt pe seama numerarului aflat în casierie, a disponibilităţilor bancare şi a plasamentelor de scurtă durată.

$$\text{Lichiditatea imediată} = \frac{\text{Trezorerie activă}}{\text{Datorii pe termen scurt}}$$

Pentru a fi considerat favorabil, indicatorul trebuie să tindă spre o mărime unitară.

5. Securitatea financiară, reflectă gradul în care capitalurile proprii asigură finanţarea activităţii.

$$\text{Securitatea financiară} = \frac{\text{Capitaluri proprii}}{\text{Datorii pe terrmen mediu şi lung}}$$

Indicatorul poate fi considerat favorabil când este supraunitar.

6. Solvabilitatea patrimonială, reprezintă gradul în care unităţile patrimoniale pot face faţă obligaţiilor de plată.

$$\text{Solvabilitatea patrimonială} = \frac{\text{Capitaluri proprii}}{\text{Total pasiv}} \times 100$$

Solvabilitatea patrimonială este considerată bună când rezultatul obţinut depăşeşte 30%, indicând ponderea surselor proprii în totalul pasivului.

Scanned with OKEN Scanner

7. Rata autonomiei financiare este considerată rata generală a solvabilităţii.

$$\text{Rata autonomiei financiare} = \frac{\text{Capital străin}}{\text{Capital propriu}}$$

Indicatorul este considerat favorabil când mărimea obţinută este subunitară.

8. Gradul de îndatorare arată limita până la care agentul economic este finanţat din alte surse decât fondurile proprii.

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Plăţi exigibile}}{\text{Total activ}} \times 100$$

Cu cât gradul de îndatorare este mai mic cu atât unitatea este mai fiabilă sub aspect financiar.

9. Rata profitului indică mărimea profitabilităţii agentului economic.

$$\text{Rata profitului} = \frac{\text{Profit brut}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

O rată a profitului ridicată indică o profitabilitate mare a agentului economic.

10. Potenţialul de dezvoltare/creştere indică posibilitatea agentului economic de dezvoltare pe calea investiţiilor finanţate din profitul obţinut.

$$\text{Potenţialul de dezvoltare} = \frac{\text{Prelevări din profit pentru fondul de investiţii}}{\text{Fondul de rulment = Active circulante – Obligaţii}} \times 100$$

O mărime ridicată pentru acest indicator arată existenţa unor surse importante pentru dezvoltare.

11. Perioada de recuperare a creanţelor indică ritmul încasării creanţelor concretizate în clienţi, debitori etc.

$$\text{Perioada de recuperare a creanţelor} = \frac{\text{Debitori + Facturi neîncasate}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365 \text{ (zile)}$$

Mărimea acestui indicator exprimă ritmul de lichidare a creanţelor.

12. Perioada de rambursare a datorillor exprimă ritmul achitării datoriilor faţă de terţi ale agentului economic.

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Perioada de rambursare a datoriilor} = \frac{\text{Obligaţii}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365 \text{ (zile)}$$

Un interval mic de achitare a obligaţiilor arată că agentul economic este un bun platnic.

13. Rotaţia stocurilor exprimă influenţa stocurilor existente asupra mişcării activelor bilanţiere.

$$\text{Rotaţia stocurilor} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total stocuri} - \text{Facturi neîncasate}}$$

O rotaţie ridicată a stocurilor indică o situaţia favorabilă pentru agentul economic.

14. Productivitatea muncii indică eficienţa socială a muncii.

$$\text{Productivitatea muncii} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Număr total de personal}}$$

Cu cât productivitatea muncii este mai ridicată cu atât creşte eficacitatea muncii sociale.

15. Ponderea salariilor în costuri indică mărimea muncii vii în costurile agentului economic.

$$\text{Ponderea salariilor în costuri} = \frac{\text{Salarii directe}}{\text{Costuri directe de producţie}} \times 100$$

O pondere redusă a salariilor în costuri exprimă o situaţie favorabilă pentru agentul economic.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 10

CONTABILITATEA ALTOR OPERAŢII ECONOMICE

10.1. CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR DE LEASING

În condiţiile evoluţiei rapide a progresului tehnic, când înnoirea produselor şi uzura morală a echipamentelor şi instalaţiilor de lucru sunt deosebit de accelerate, **leasingul** se dovedeşte a fi o alternativă avantajoasă pentru obţinerea unor utilaje costisitoare, necesare extinderii şi modernizării producţiei.

10.1.1. Obiectul operaţiunilor de leasing

Leasingul este o afacere de natură economică care se încheie pe o anumită perioadă, în anumite condiţii de plată şi a altor condiţii cuprinse în contractul de leasing, ce constituie suportul juridic al acţiunii.

El poate fi considerat:

- o formă de comerţ, deoarece presupune o operaţie comercială contractuală la care iau parte, de regulă, furnizorul de bunuri, pentru a fi închiriate, proprietarul bunurilor cumpărate ce urmează să facă obiectul leasingului şi beneficiarul lor, cel care utilizează bunurile şi care le plăteşte în condiţii speciale;
- o formă de finanţare pe termen mediu sau lung de către societăţi financiare specializate sau producători direcţi care oferă în condiţii de închiriere bunuri unor cumpărători ce nu dispun de suficiente surse proprii pentru a le cumpăra şi care preferă dreptul de folosinţă economică pentru o perioadă determinată a acestora;
- o formă accesibilă de privatizare ce oferă posibilitatea unor persoane fizice, care nu au suficient capital, să-şi constituie societăţi care să folosească o bază materială închiriată în cadrul unor operaţiuni de leasing.

Scanned with OKEN Scanner

10.1.2. Formele leasingului

Leasingul poate fi clasificat şi caracterizat folosind criterii diferite, şi anume:

- *leasing financiar* – operaţiunea de leasing care îndeplineşte una sau mai multe dintre următoarele condiţii:
  1. riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul încheierii contractului de leasing;
  2. părţile au prevăzut expres că la expirarea contractului de leasing se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;
  3. utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului, iar preţul de cumpărare va reprezenta cel mult 50% din valoarea de intrare (piaţa) pe care acesta o are la data la care opţiunea poate fi exprimată;
  4. perioada de folosire a bunului în sistem de leasing acoperă cel puţin 75% din durata normală de utilizare a bunului, chiar dacă, în final, dreptul de proprietate nu este transferat;
- *leasing operaţional* – operaţiunea de leasing care nu îndeplineşte nici una dintre condiţiile prevăzute în cazul leasingului financiar.

- pentru *leasingul financiar* rata de leasing (redevenţa) va fi calculată ţinându-se seama de valoarea de intrare şi de dobânda de leasing aferentă, eşalonată pe perioada derulării contractului; achiziţiile de mijloace fixe sunt tratate ca investiţii, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele normative în vigoare;

- pentru *leasingul operaţional* rata de leasing (redevenţa) va fi calculată ţinându-se seama de valoarea de intrare a bunului, de beneficiul stabilit de părţi şi de amortizarea unei părţi din valoarea de intrare a acestuia; regimul de amortizare va fi stabilit de părţi, de comun acord, în conformitate cu dispoziţiile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare;

- Calculul şi evidenţierea amortizării bunului ce face obiectul contractului se vor efectua, în cazul leasingului operaţional, de către finanţator, iar în cazul leasingului financiar, de către utilizator.

În cadrul unei operaţiuni de leasing poate avea calitatea de finanţator o societate de leasing, persoană juridică română sau străină.

Calitatea de utilizator o poate avea orice persoană fizică sau juridică, română sau străină.

În cadrul operaţiunilor de leasing utilizatorul are dreptul de a-şi alege, cu acordul societăţii de leasing furnizorul, precum şi societatea care va asigura bunul.

10.1.3. Derularea operaţiunilor de leasing

Operaţiile de leasing au la bază contractul de leasing. Contractul de leasing trebuie să cuprindă minimum următoarele elemente:

a) părţile în contractul de leasing:
– locatorul/finanţatorul;
– utilizatorului;

Scanned with OKEN Scanner

b) descrierea exactă a bunului care face obiectul contractului de leasing;
c) valoarea totală a contractului de leasing;
d) valoarea ratelor de leasing şi termenul de plată al acestora;
e) perioada de utilizare în sistem de leasing a bunului;
f) clauza privind obligaţia asigurării bunului.

Contractul de leasing financiar trebuie să cuprindă pe lângă elementele prevăzute mai sus şi următoarele:

a valoarea iniţială a bunului;

b clauza privind dreptulde opţiune al utilizatorului cu privire la cumpărarea bunului şi la condiţiile în care acesta poate fi exercitat;

Părţile pot conveni şi alte clauze.

Contractul de leasing nu se poate încheia pe un termen mai mic de un an.

Contractele de leasing constituie titlu executoriu, dacă utilizatorul nu predă bunul în următoarele situaţii:

- la sfârşitul perioadei de leasing, dacă utilizatorul nu a formulat opţiunea cumpărării bunului sau a prelungirii contractului;
- în cazul rezilierii contractului din vina exclusivă a utilizatorului.

Locatorul/finanţatorul se obligă:

a să respecte dreptul utilizatorului de a alege furnizorul potrivit necesităţilor;

b să încheie contract de vânzare-cumpărare cu furnizorul desemnat de utilizator, în condiţiile expres formulate de către acesta;

c să încheie contract de leasing cu utilizatorul şi să transmită acestuia, în temeiul contractului de leasing, toate drepturile derivând din contractul de vânzare-cumpărare, cu excepţia dreptului de dispoziţie;

d să respecte dreptul de opţiune al utilizatorului, care constă în posibilitatea de a opta pentru prelungirea contractului sau pentru achiziţionarea ori restituirea bunului;

e să îi garanteze utilizatorului folosinţa liniştită a bunului, în condiţiile în care acesta a respectat toate clauzele contractuale;

f să asigure, printr-o societate de asigurare, bunurile oferite în leasing.

Utilizatorul se obligă:

a să efectueze recepţia şi să primească bunul la termenul stipulat în contractul de leasing;

b să exploateze bunul conform instrucţiunilor elaborate de către furnizor şi să asigure instruirea personalului desemnat să îl exploateze;

c să nu greveze de sarcini bunul care face obiectul contractului de leasing fără acordul finanţatorului;

d să efectueze plăţile cu titlu de rată de leasing în cuantumul valoric stabilit şi la termenele prevăzute în contractul de leasing;

e să suporte cheltuielile de întreţinere şi alte cheltuieli care decurg din contractul de leasing;

f să îşi asume pentru întreaga perioadă a contractului, în lipsa unei stipulaţii contrare, totalitatea obligaţiilor care decurg din folosirea direct sau prin prepuşii săi, inclusiv riscul pierderii, distrugerii sau avarierii bunului utilizat, din cauze fortuite, şi continuitatea plăţilor cu titlu de rată de leasing până la achitarea integrală a valorii contractului de leasing;

Scanned with OKEN Scanner

g să permită finanţatorului verificarea periodică a stării şi a modului de exploatare a bunului care face obiectul contractului de leasing;

h să îl informeze pe finanţator, în timp util, despre orice tulburare a dreptului de proprietate, venită din partea unui terţ;

i să nu aducă modificări bunului fără acordul finanţatorului;

j să restituie bunul în conformitate cu prevederile contractului de leasing.

În temeiul contractului de leasing *utilizatorul* are următoarele *drepturi:*

a de acţiune directă asupra furnizorului, în cazul reclamaţiilor privind livrarea, calitatea, asistenţa tehnică, service-ul necesar în perioada de garanţie şi postgaranţie;

b de a exercita acţiunile posesorii faţă de terţi.

Drepturile reale ale finanţatorului asupra bunului utilizat în baza unui contract de leasing sunt opozabile judecătorului-sindic, în situaţia în care utilizatorul se află în reorganizare judiciară şi/sau faliment, în conformitate cu dispoziţiile Legii nr. 64/1995, cu modificările ulterioare.

Dacă utilizatorul se află în dizolvare şi/sau lichidare, dispoziţiile alineatului precedent se aplică şi lichidatorului numit potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată.

În cazul în care utilizatorul refuză să primească bunul la termenul stipulat în contractul de leasing sau dacă se află în stare de reorganizare judiciară şi/sau faliment, societatea de leasing are dreptul de a rezilia unilateral contractul de leasing cu daune-interese.

Finanţatorul nu răspunde dacă bunul care face obiectul contractului de leasing nu este livrat utilizatorului.

În cazul în care utilizatorul nu execută obligaţia de plată a ratei de leasing timp de două luni consecutive, finanţatorul are dreptul de a rezilia contractul de leasing, iar utilizatorul este obligat să restituie bunul, să plătească ratele scadente, cu daune-interese, dacă în contract nu se prevede altfel.

Dacă finanţatorul nu respectă dreptul de opţiune a utilizatorului, acesta datorează daune-interese în cuantum egal cu valoarea reziduală a bunului sau cu valoarea sa de circulaţie, calculată la data expirării contractului de leasing.

Dacă în timpul derulării contractului de leasing finanţatorul vinde bunul care face obiectul contractului unui alt finanţator, noul finanţator este legat de aceleaşi obligaţii contractuale ca şi vânzătorul, care rămâne garant al îndeplinirii obligaţiilor faţă de utilizator.

Din momentul încheierii contractului de leasing şi până la expirarea acestuia şi reintrarea în posesia bunului, finanţatorul este exonerat de orice răspundere faţă de terţi pentru prejudiciile provocate prin folosirea bunului de către utilizator.

Societăţile de leasing, persoane juridice române, se înfiinţează şi funcţionează potrivit Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată.

Societăţile de leasing sunt societăţi comerciale care au în obiectul de activitate desfăşurarea operaţiunilor de leasing şi un capital social minim, subscris şi vărsat integral la înfiinţare, de 500 milioane lei.

Termenii şi expresiile utilizate sunt redate mai jos şi au următoarele semnificaţii:

Scanned with OKEN Scanner

- *valoare de intrare* reprezintă valoarea la care a fost achiziţionat bunul de către finanţator, respectiv costul de achiziţie;
- *valoarea totală* reprezintă valoarea totală a ratelor de leasing la care se adaugă valoarea reziduală;
- *valoarea reziduală* reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator;
- *rata de leasing* reprezintă:
  - ❑ în cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului şi a dobânzii de leasing. Dobânda de leasing reprezintă rata medie a dobânzii bancare pe piaţa românească;
  - ❑ în cazul leasingului operaţional, cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare şi un beneficiu stabilit de către părţile contractante;

10.1.4. Reflectarea în contabilitate a operaţiilor de leasing

Operaţiile de leasing se reflectă atât în contabilitate, având la bază Normele Ministerului Finanţelor privind înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 686/iunie 1999 şi care prevăd următoarele înregistrări:

① Înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni privind leasingul operaţional:

1.1. ***În contabilitatea societăţilor de leasing (locator):***

a) Achiziţionarea de imobilizări corporale ce urmează a fi predate în regim de leasing se înregistrează pe baza facturilor emise de furnizorii interni, prin articolul contabil:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
212 „Mijloace fixe"		
4426 „TVA deductibilă"		

b) Achiziţionarea de bunuri mobile de natura imobilizărilor corporale de la furnizori externi, ce urmează a fi predate în regim de leasing, se înregistrează prin articolul contabil:

212 „Mijloace fixe"	=	**404** „Furnizori de imobilizări"

c) Amortizarea imobilizărilor corporale achiziţionate şi predate utilizatorilor conform contractelor de leasing potrivit duratelor normale de funcţionare legale în vigoare:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale"

d) Înregistrarea facturii emise de locator reprezentând ratele de încasat:

411 „Clienţi"	=	%
		706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"
		4426 „T.V.A. colectată"

Scanned with OKEN Scanner

N O T Ă:
Contul 706 poate fi dezvoltat în analitic astfel:
– 706xx „Venituri din redevenţe reprezentând amortizarea"
– 706xy „Venituri din redevenţe reprezentând marja de profit"

e) Înregistrarea transferului dreptului de proprietate la valoarea reziduală stabilită între părţi în cazul în care este prevăzută în contract această clauză, în baza contractului de vânzare-cumpărare şi a facturii:

461 „Debitori" x = % 7721 „Venituri din cedarea activelor"
4427 „T.V.A. colectată"

f) Scoaterea din patrimoniu a bunurilor care au constituit obiectul contractului de leasing:

% x = 212 „Mijloace fixe"
281 „Amortizări privind imobilizările"
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"

1.2. *În contabilitatea utilizatorului (locatar):*

a) Imobilizările corporale primite în cazul tranzacţiilor de leasing conform prevederilor din contractele încheiate între părţi se înregistrează în debitul contului de ordine şi evidenţă 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate". Acest cont se creditează pe măsura plăţii ratelor de leasing potrivit contractului, astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de rambursat.

Valoarea înscrisă în debitul contului 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" se compun din:
– valoarea iniţială a bunului, reprezentând costul de achiziţie la societăţile de leasing;
– beneficiul, respectiv marja de profit stabilită între părţi.

b) Înregistrarea facturii emise de proprietarul bunurilor (persoană juridică română), reprezentând ratele de achitat:

% x = 401 „Furnizori"
612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"
4426 „T.V.A. deductibilă"* x

c) Înregistrarea facturii emise de proprietarul bunurilor, (persoană juridică străină), reprezentând ratele de achitat:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" x = 401 „Furnizori"

şi

4426 „T.V.A. deductibilă"* x = 5121 „Conturi la bănci în lei"

sau

înregistrarea taxei pe valoarea adăugată datorate:

Scanned with OKEN Scanner

4428 „T.V.A. neexigibilă" = **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

NOTĂ:

Contul 612 poate fi dezvoltat în analitic astfel:

– 612xx „Cheltuieli cu redevenţele la nivelul amortizării"

– 612xy „Cheltuieli cu redevenţele reprezentând marja locatorului"

În cazul societăţii de leasing (proprietarul bunurilor), persoană juridică străină cu sediul în străinătate, se va înregistra şi impozitul pe redevenţe datorat de aceasta (conform prevederilor din convenţiile pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de România cu alte state), dar achitat de beneficiar la cursul de schimb în vigoare la data respectivă, efectuându-se articolele contabile:

401 „Furnizori" = **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

şi, respectiv,

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

Impozitul pe redevenţă se va calcula prin aplicarea cotei de impozit prevăzute în convenţiile pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de România cu alte state, sau potrivit prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice şi juridice nerezidente, asupra redevenţei, astfel cum este ea definită la art. 24[1] din Ordonanţa Guvernului nr. 51/1997, aprobată şi modificată prin Legea nr. 90/1998 şi ulterior modificată prin Legea nr. 99/1999.

În situaţia existenţei unor diferenţe de curs valutar la data achitării redevenţei, acestea se înregistrează la venituri sau la cheltuieli financiare, după caz.

d) 1. Înregistrarea transferului dreptului de proprietate pentru bunuri achiziţionate din ţară (atunci când există opţiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală a bunului achiziţionat de la o persoană juridică română, pe baza contractului de vânzare-cumpărare şi a facturii:

% = **404** „Furnizori de imobilizări

212 „Mijloace fixe"

4426 „T.V.A. deductibilă"*

d) 2. Înregistrarea transferului dreptului de proprietate pentru bunuri achiziţionate din străinătate (atunci când există opţiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală a bunului achiziţionat de la o persoană juridică română, pe baza contractului de vânzare-cumpărare şi a facturii:

% = **404** „Furnizori de imobilizări

212 „Mijloace fixe"

4426 „T.V.A. deductibilă"*

şi

înregistrarea şi achitarea taxei vamale de către utilizator conform prevederilor art. 25 alin. (4) din Ordonanţa Guvernului nr. 51/1997, aprobată şi modificată prin Legea nr. 90/1998 şi ulterior modificată prin Legea nr. 99/1999:

Scanned with OKEN Scanner

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"

respectiv

212 „Mijloace fixe"	=	**4426** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

e) Înregistrarea transferului dreptului de proprietate (atunci când există opţiunea de cumpărare a bunurilor) la valoarea reziduală a bunului achiziţionat de la o persoană juridică străină, pe baza contractului de vânzare-cumpărare şi a facturii:

212 „Mijloace fixe" **4426** „T.V.A. deductibilă"*	=	**404** „Furnizori de imobilizări" **5121** „Conturi la bănci în lei"

sau

înregistrarea taxei pe valoarea adăugată datorate:

4428 „T.V.A. neexigibilă"	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

şi în cazul taxelor vamale, al accizelor, după caz:

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"

respectiv

212 „Mijloace fixe"	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

f) Înregistrarea diferenţei de amortizare până la nivelul costului de achiziţie iniţial înregistrat la locator (din debit cont 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate", mai puţin beneficiul convenit între părţi):

212 „Mijloace fixe"	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale"

(2.) Înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni privind leasingul financiar:

2.1. ***În contabilitatea societăţilor de leasing (locator)***

a) Achiziţionarea de imobilizări corporale de la furnizori interni, care urmează a fi predate în regim de leasing:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări
212 „Mijloace fixe" **4426** „T.V.A. deductibilă"*		

b) Achiziţionarea de bunuri mobile de natura imobilizărilor corporale de la furnizori externi, care urmează a fi predate în regim de leasing:

212 „Mijloace fixe"	=	**404** „Furnizori de imobilizări

c) Predarea către beneficiar (utilizator) a bunurilor care fac obiectul contractului de leasing la valoarea înscrisă în contract, respectiv la costul de achiziţie, şi evidenţierea creanţei, inclusiv a dobânzii de încasat:

Scanned with OKEN Scanner

2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung“	=	**212** „Mijloace fixe“
3678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate“	=	**472** „Venituri înregistrate în avans“

Imobilizările corporale predate în leasing financiar de către locator se reflectă în debitul contului în afara bilanţului 8038 „Alte valori în afara bilanţului“ analitic „Bunuri predate în leasing financiar“.

Acest cont se creditează pe măsura facturării ratelor de leasing potrivit contractului, astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de încasat.

d) Emiterea facturilor reprezentând ratele de încasat potrivit contractului şi înregistrarea acestora în contabilitate:

411 „Clienţi“	=	%
		706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii“
		2678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate“
		4427 „T.V.A. colectată“

şi, concomitent, următoarele operaţiuni:

d) 1. Înregistrarea la venituri a dobânzii facturate:

472 „Venituri înregistrate în avans“	=	**706** „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii“

d) 2. Credit cont 8038 „Alte valori în afara bilanţului“ analitic „bunuri predate în leasing financiar“

d) 3. Înregistrarea diminuării creanţei înregistrate la pct. 2.1 lit. c) în debitul contului 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung“, cu cota-parte din veniturile facturate şi înregistrate în creditul contului 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii“:

658 „Alte cheltuieli de exploatare“	=	**2672** „Împrumuturi acordate pe termen lung“

e) La expirarea contractului de leasing, o dată cu facturarea ultimei rate se consemnează şi transferul dreptului de proprietate pe baza contractului de vânzare-cumpărare.

2.2. ***În contabilitatea utilizatorului (locatar)***

a) Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale primite conform prevederilor din contractele încheiate între părţi şi evidenţierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente:

212 „Mijloace fixe“	=	**167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“
471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	**1687** „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“

şi

– Debit cont 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ cu valoarea imobilizărilor corporale conform documentelor, inclusiv dobânda.

b) Amortizarea imobilizărilor corporale achiziţionate conform contractelor de leasing se face potrivit duratelor normale de funcţionare legale în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

- societăţi controlate concomitent sau conjugat, aflate sub controlul unui număr limitat de asociaţi sau acţionari, respectiv mai multe societăţi din care una este reprezentată de societatea-mamă consolidată;
- societăţi ataşate grupului, asupra cărora societatea-mamă exercită o influenţă notabilă, respectiv deţine cel puţin 20% din drepturile de vot direct sau indirect.

Fiecare societate a grupului este independentă în ceea ce priveşte realizarea obiectului său de activitate şi responsabilitatea sa.*

În contextul consolidării conturilor, societatea-mamă, în calitatea sa de consolidantă, dirijează politicile financiare şi operaţionale ale unităţilor din grup considerate consolidate. Obligaţia de a realiza consolidarea revine societăţii-mamă, indiferent de forma ei de proprietate, din momentul în care ea exercită direct sau indirect:

– fie un control exclusiv;
– fie un control conjugat (concomitent);
– fie o influenţă notabilă asupra uneia sau mai multor întreprinderi.

● **Controlul exclusiv** constă în capacitatea societăţii consolidante de a conduce fie direct, fie indirect (prin persoane desemnate) întreprinderea consolidată. Acesta se exercită sub următoarele forme:

– majoritatea drepturilor de vot în adunarea generală a asociaţilor sau a acţionarilor;
– capacitatea de a desemna de drept sau de fapt majoritatea organelor de administraţie, precum şi/sau de conducere;
– exercitarea unei influenţe dominante în virtutea unui contract sau a unor clauze statutare.

● **Controlul concomitent (comun)** constă în împărţirea puterii de decizie la o societate exploatată în comun în virtutea unui acord între asociaţi sau acţionari. El se exercită atunci când sunt îndeplinite, în mod cumulat, următoarele condiţii:

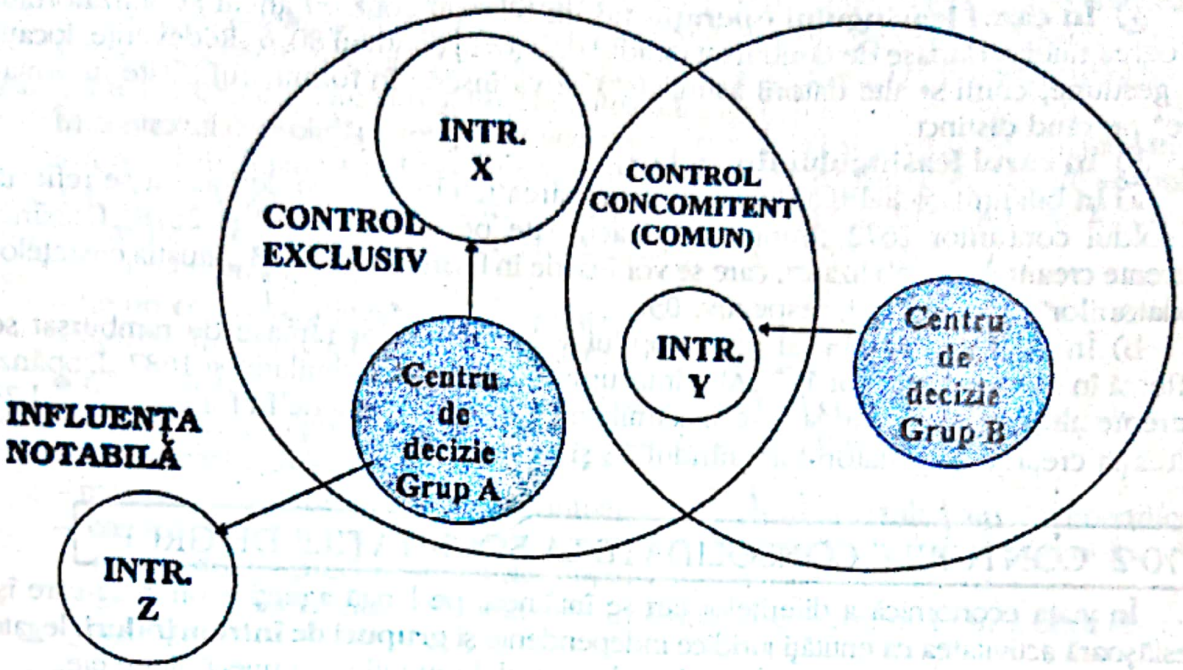
– deţinerea directă sau indirectă a cel puţin 1/5 din drepturile de vot;
– o activitate economică comună;
– o împărţire a controlului între un număr limitat de acţionari sau asociaţi.

● **Influenţă notabilă** asupra gestiunii şi politicii financiare ale unei întreprinderi presupune dreptul de participare direct sau indirect la politica financiară şi operaţională a acesteia, dar fără a deţine controlul exclusiv şi nici controlul concomitent.

O schemă a celor trei modalităţi de control este redată astfel:

* Ministerul Finanţelor, Norme generale privind consolidarea conturilor, elaborate în conformitate cu prevederile Directivei a VII-a a Comunităţii Europene şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate nr. 3, 22, 27.

Scanned with OKEN Scanner



Avându-se în vedere existenţa şi manifestarea entităţilor persoane fizice sau juridice, cu o activitate economică şi anumită formă juridică, în consolidare **sunt reţinute numai întreprinderile persoane juridice.**

Consolidarea degajă noţiunea de „grup de societăţi", iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul întreprinderilor luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate.

Este ceea ce în literatura contabilă se întâlneşte sub noţiunea de **ansamblu consolidat** acesta desemnând totalitatea întreprinderilor reţinute în vederea consolidării.

Prin urmare, ansamblul consolidat cuprinde:

- **întreprinderile din cadrul grupului** constituit de societatea-mamă şi întreprinderile la care ea exercită un **control exclusiv**;
- **întreprinderile sub controlul comun al mai multor grupuri (societăţi multi-grup)**, la care societatea-mamă exercită un **control concomitent**;
- **întreprinderile din afara grupului (societăţi asociate)**, la care societatea-mamă exercită o **influenţă notabilă**.

Următoarea schemă reprezintă imaginea globală a unui ansamblu consolidat:

Scanned with OKEN Scanner

④ **În cazul leasingului operaţional**, în bilanţul contabil anual al utilizatorului valoarea ratelor rămase de rambursat (soldul debitor al contului 8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate") se va înscrie în formularul „Date informative" pe rând distinct.

⑤ **În cazul leasingului financiar:**

a) În bilanţul contabil al locatorului valoarea ratelor rămase de încasat se reflectă în soldul conturilor 2672 „Împrumuturi acordate pe termen lung" şi 2678 „Dobânzi aferente creanţelor imobilizate", care se vor înscrie în formularul cod 23 „Situaţia creanţelor şi datoriilor", rândul 92 şi, respectiv, 03.

b) În bilanţul contabil al utilizatorului valoarea ratelor rămase de rambursat se reflectă în soldul conturilor 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate" şi 1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate", care se vor înscrie în formularul cod 23 „Situaţia creanţelor şi datoriilor", rândul 33 şi, respectiv, 37.

10.2. CONTURILE CONSOLIDATE LA SOCIETĂŢILE DE GRUP

În viaţa economică a diferitelor ţări se întâlnesc pe lângă agenţi economici care îşi desfăşoară activitatea ca entităţi juridice independente şi **grupuri de întreprinderi,** legate între ele din punct de vedere economic, sub controlul sau influenţa uneia dintre ele.

Acestea din urmă sunt formate la rândul lor din entităţi juridice care elaborează fiecare conturi anuale potrivit normelor generale stabilite de către fiecare ţară. Informaţiile oferite de acestea nu sunt edificatoare pentru acţionarii, salariaţii, clienţii, creditorii grupurilor de întreprinderi. Ei au nevoie de informaţii asupra rezultatelor financiare ale **grupului** luat ca un tot. Apare, astfel, necesitatea elaborării unor **conturi consolidate**, la nivelul grupului de întreprinderi.*

10.2.1. Generalităţi privind conturile consolidate

Din punct de vedere economic, un grup este ansamblul constituit de către societăţile legate financiar şi economic care depind de o societate care asigură direcţiunea şi controlul, consacrată sub denumirea de **societate-mamă**.

Societatea-mamă este societatea care consolidează şi este considerată, deci, consolidantă. După activitatea pe care o desfăşoară poate fi:

- societate-mamă care desfăşoară activitate economică (producţie, comerţ etc.) şi care deţine acţiuni la alte societăţi ale grupului;
- societate-mamă de tip holding sau de portofoliu, care posedă un activ format în majoritate din titluri de participaţie, pe care îl administrează şi gestionează.

Celelalte întreprinderi ale grupului, considerate consolidate, pot fi:

- societăţi dependente sau filiale, în care societatea-mamă exercită direct sau indirect un control exclusiv;
- societăţi controlate concomitent sau conjugat, aflate sub controlul unui număr limitat de asociaţi sau acţionari, respectiv mai multe societăţi din care una este reprezentată de societatea-mamă consolidată;

* Victor Munteanu, Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup, Editura Lucman – Serv, Bucureşti, 1997.

Scanned with OKEN Scanner

● societăţi ataşate grupului, asupra cărora societatea-mamă exercită o influenţă notabilă, respectiv deţine cel puţin 20% din drepturile de vot direct sau indirect.

Fiecare societate a grupului este independentă în ceea ce priveşte realizarea obiectului său de activitate şi responsabilitatea sa.*

În contextul consolidării conturilor, societatea-mamă, în calitatea sa de consolidantă, dirijează politicile financiare şi operaţionale ale unităţilor din grup considerate consolidate. Obligaţia de a realiza consolidarea revine societăţii-mamă, indiferent de forma ei de proprietate, din momentul în care ea exercită direct sau indirect:

– fie un control exclusiv;
– fie un control conjugat (concomitent);
– fie o influenţă notabilă asupra uneia sau mai multor întreprinderi.

● **Controlul exclusiv** constă în capacitatea societăţii consolidante de a conduce fie direct, fie indirect (prin persoane desemnate) întreprinderea consolidată. Acesta se exercită sub următoarele forme:

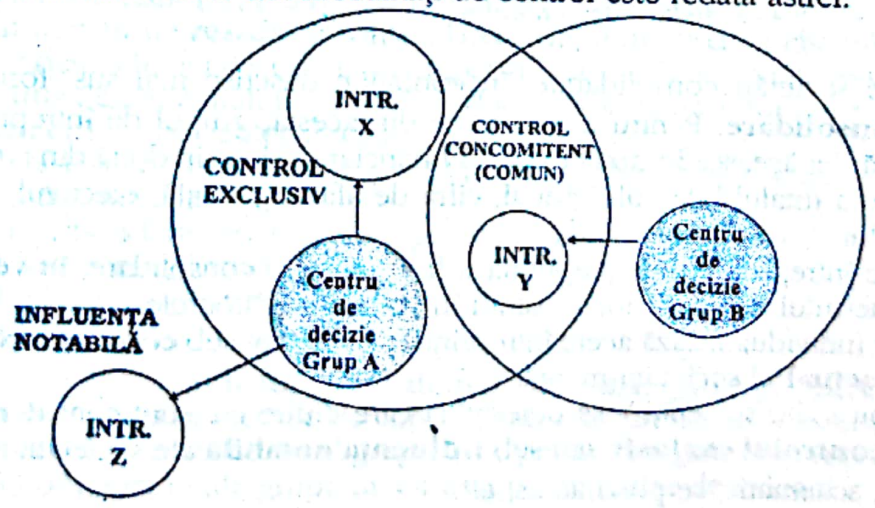
– majoritatea drepturilor de vot în adunarea generală a asociaţilor sau a acţionarilor;
– capacitatea de a desemna de drept sau de fapt majoritatea organelor de administraţie, precum şi/sau de conducere;
– exercitarea unei influenţe dominante în virtutea unui contract sau a unor clauze statutare.

● **Controlul concomitent (comun)** constă în împărţirea puterii de decizie la o societate exploatată în comun în virtutea unui acord între asociaţi sau acţionari. El se exercită atunci când sunt îndeplinite, în mod cumulat, următoarele condiţii:

– deţinerea directă sau indirectă a cel puţin 1/5 din drepturile de vot;
– o activitate economică comună;
– o împărţire a controlului între un număr limitat de acţionari sau asociaţi.

● **Influenţă notabilă** asupra gestiunii şi politicii financiare ale unei întreprinderi presupune dreptul de participare direct sau indirect la politica financiară şi operaţională a acesteia, dar fără a deţine controlul exclusiv şi nici controlul concomitent.

O schemă a celor trei modalităţi de control este redată astfel:



* Ministerul Finanţelor, Norme generale privind consolidarea conturilor, elaborate în conformitate cu prevederile Directivei a VII-a a Comunităţii Europene şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate nr. 3, 22, 27.

Scanned with OKEN Scanner

Avându-se în vedere existenţa şi manifestarea entităţilor persoane fizice sau juridice, cu o activitate economică şi anumită formă juridică, în consolidare **sunt reţinute numai întreprinderile persoane juridice**.

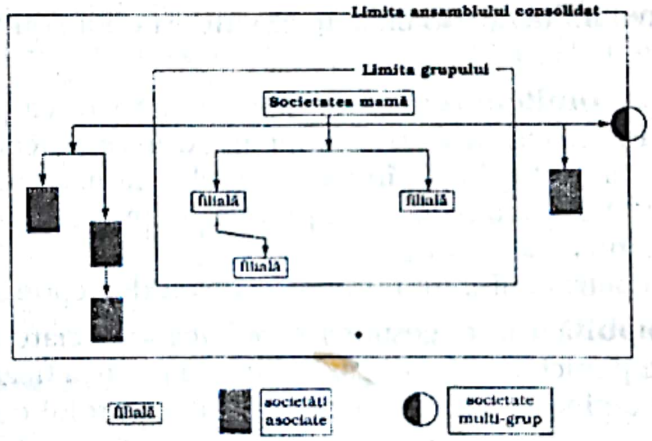
Consolidarea degajă noţiunea de „grup de societăţi", iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul întreprinderilor luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate.

Este ceea ce în literatura contabilă se întâlneşte sub noţiunea de **ansamblu consolidat** acesta desemnând totalitatea întreprinderilor reţinute în vederea consolidării.

Prin urmare, ansamblul consolidat cuprinde:

- **întreprinderile din cadrul grupului** constituit de societatea-mamă şi întreprinderile la care ea exercită un **control exclusiv**;
- **întreprinderile sub controlul comun al mai multor grupuri (societăţi multi-grup)**, la care societatea-mamă exercită un **control concomitent**;
- **întreprinderile din afara grupului (societăţi asociate)**, la care societatea-mamă exercită o **influenţă notabilă**.

Următoarea schemă reprezintă imaginea globală a unui ansamblu consolidat:



*Structura ansamblului consolidat**

Ansamblul de societăţi consolidabile, în condiţiile descrise mai sus, formează **perimetrul de consolidare**. Pentru a face parte din acesta, grupul de întreprinderi constituit trebuie să depăşească în două exerciţii financiare cel puţin două din criteriile minime referitoare la totalul bilanţului anual, cifra de afaceri anuală, efectivul mediu lunar al personalului.

Pentru fiecare întreprindere, susceptibilă a fi reţinută în consolidare, în vederea determinării perimetrului de consolidare, se au în vedere următoarele **etape**:

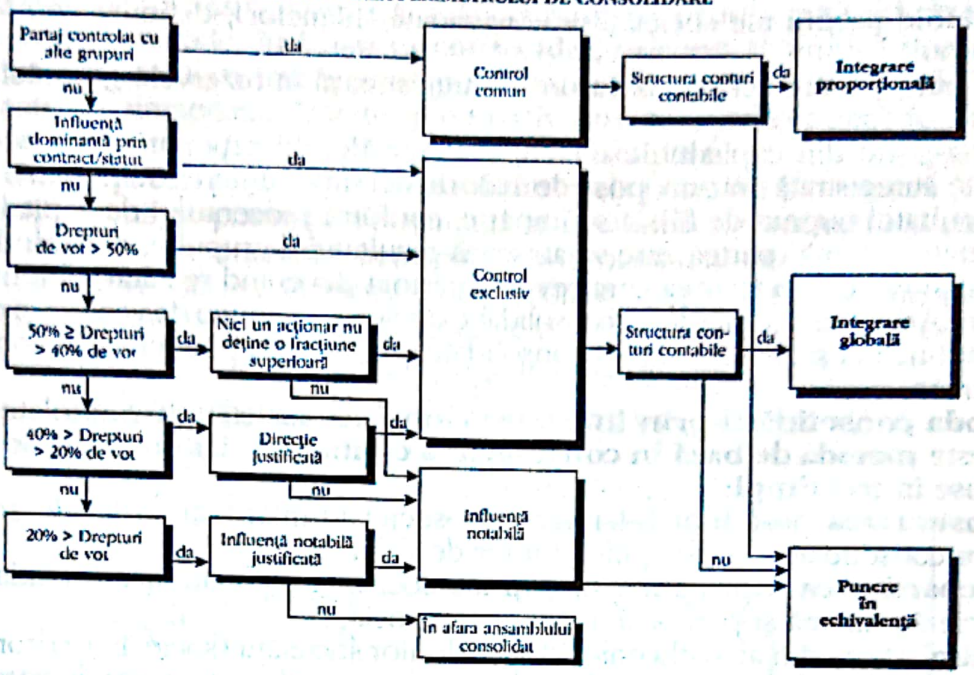
- mai întâi se individualizează acele întreprinderi care sunt sub **controlul comun** sau **contractual** al societăţii-mamă;
- apoi – pentru alte societăţi – se determină care dintre ele sunt considerate ca fiind sub **controlul exclusiv** sau sub **influenţa notabilă** ale societăţii-mamă.

Acest proces, schematic, se prezintă astfel*:

* Manuel de consolidation, J.C. Lavoyer, J. Richard – La Villeguerin Edition, Paris, 1990.

Scanned with OKEN Scanner

DETERMINAREA PERIMETRULUI DE CONSOLIDARE



10.2.2. Definirea conturilor consolidate, metode şi procedee de consolidare

Consolidarea este o tehnică ce permite realizarea conturilor unice pentru un ansamblu de societăţi independente, cu personalitate juridică şi care depind, din punct de vedere financiar, de un centru de decizie comun.

Ea dă posibilitatea ca patrimoniul, situaţiile financiare şi rezultatele de ansamblu ale acestor societăţi să fie prezentate sub forma **conturilor consolidate**, ca pentru o singură întreprindere.

În bilanţ, consolidarea constă în a substitui titlurilor de participare deţinute, direct sau indirect, de către societatea care consolidează, totalul sau cote-părţi ale activelor şi pasivelor societăţii integrate, evaluate pentru grup la costul istoric.

În contul de rezultate consolidarea constă în reluarea cheltuielilor şi veniturilor întreprinderilor integrate, excluzând impactul celor realizate în interiorul grupului, precum şi repartizarea rezultatelor pe baza drepturilor membrilor grupului şi drepturilor acţionarilor sau asociaţilor din afara grupului.

Conturile consolidate sunt supuse principiilor contabile care stau la baza organizării contabilităţii în România.**

La consolidarea conturilor se pot folosi următoarele metode:

- integrarea globală;
- integrarea proporţională;
- punerea în echivalenţă.

Metoda consolidării prin integrare globală

Specific acestei metode de consolidare, sunt următoarele elemente:

- În bilanţul consolidat al grupului se preiau **integral** elementele patrimoniale ale societăţilor membre ale grupului, cu excepţia titlurilor de valoare.

---

* Comptes consolidés, J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corre, D. de Menonville – Francis Lefebvre, Paris, 1989.
** Legea contabilităţii nr. 82/1991.

Scanned with OKEN Scanner

- Valoarea contabilă a titlurilor de valoare este înlocuită (anulată) de cota-parte din capitalurile proprii ale societăţilor consolidate (filialelor), deţinute de societatea-mamă (grupul).
- Diferenţa dintre cele două valori se înregistrează în rezervele grupului, numite rezerve consolidate.
- Cota-parte din capitalurile filialei, deţinute de alţi acţionari decât societatea-mamă, este înregistrată într-un post de datorii denumit „Interes minoritar". În mod similar, rezultatul obţinut de filială se împarte, conform procentului de capital deţinut, între societatea-mamă (partea care se ataşează rezultatului grupului, devenind rezultat consolidat) şi minoritari (partea care revine acestora devenind rezultat-minoritari).
- Contul de „Profit şi pierdere" consolidat cumulează posturile de venituri şi cheltuieli ale societăţii-mamă şi ale societăţilor consolidate, cu excepţia operaţiilor în comun care sunt eliminate.

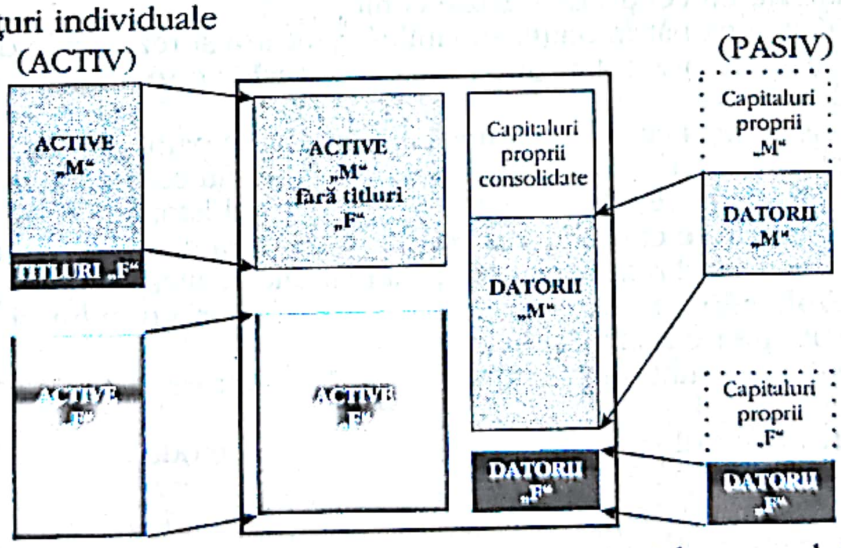
Metoda consolidării prin integrare globală a societăţilor controlate în mod exclusiv este **metoda de bază în consolidarea conturilor**, iar operaţiile se prezintă descompuse în **trei timpi**:

1. **Însumarea** posturilor bilanţiere ale societăţii-mamă cu cele ale societăţii/societăţilor consolidate, cu excepţia titlurilor de valoare;
2. **Repartizarea** capitalurilor proprii ale societăţii/societăţilor consolidate, între partea societăţii-mamă şi partea altor acţionari/asociaţi;
3. **Eliminarea** din activul consolidat a titlurilor societăţii (societăţilor) consolidată (consolidate), titluri deţinute de societatea-mamă consolidantă (consolidatoare).

Schematic între un grup „M" şi o societate „F" metoda consolidării integrării globale se prezintă astfel:

BILANŢ CONSOLIDAT – INTEGRARE GLOBALĂ

Bilanţuri individuale



Metoda de consolidare prin integrare globală a societăţilor controlate în mod exclusiv corespunde **opticii entităţii economice**. Includerea totalităţii activelor şi obligaţiilor filialei se justifică prin faptul că societatea-mamă girează, prin efectul controlului exclusiv pe care îl deţine, totalitatea bunurilor ca şi cum acestea i-ar aparţine.

Metoda consolidării prin integrare proporţională

Definită ca un caz particular al primei metode, în principiu – **metoda integrării proporţionale** – este similară metodei precedente, cu menţiunea că societatea-mamă

Scanned with OKEN Scanner

preia doar cota-parte din patrimoniul societăţilor integrate proporţional, în raport de fracţiunea de capital investit în acestea, făcând abstracţie de partea cuvenită altor acţionari. Conform acestei metode, în **bilanţul consolidat**, valoarea titlurilor societăţilor consolidate este înlocuită cu fracţiunea reprezentând procentul de interes al societăţilor consolidante, în elementele de activ şi de pasiv care constituie capitalurile proprii ale acestor societăţi, determinate după regulile de consolidare.

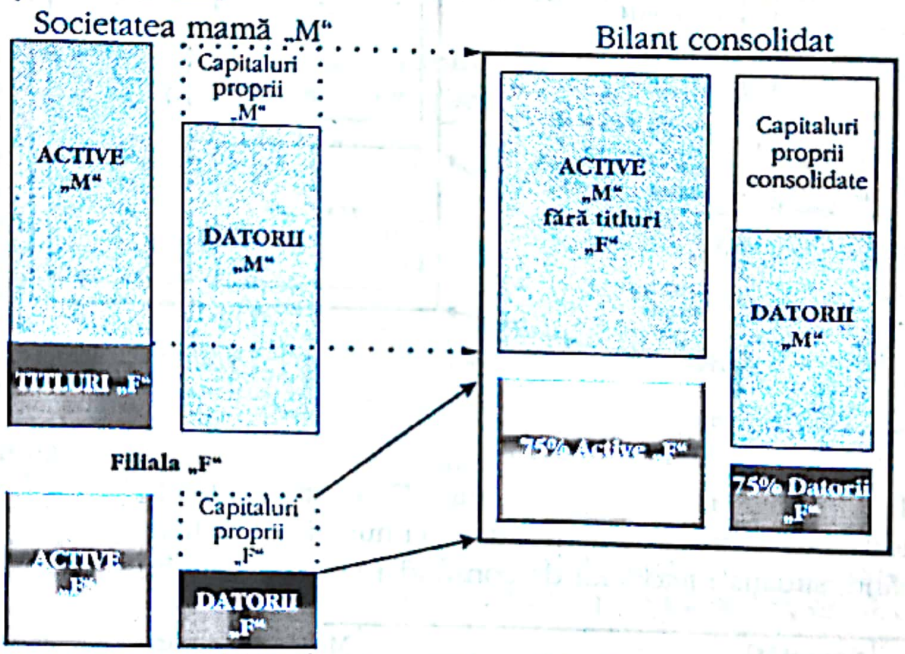
Contul de profit şi pierdere consolidat preia posturile de venituri şi cheltuieli ale societăţii-mamă şi posturile de venituri şi cheltuieli ale societăţilor consolidate, conform integrării proporţionale, corespunzător procentului de interes.

Metoda de consolidare prin integrare proporţională corespunde **opticii proprietarului**.

Schematic, între un grup „M" care deţine o fracţiune din capitalul societăţii „F" de 75%, metoda consolidării integrării proporţionale se prezintă astfel:

BILANŢ CONSOLIDAT – INTEGRARE PROPORŢIONALĂ

Bilanţuri individuale



Metoda punerii în echivalenţă

Metoda punerii în echivalenţă a societăţilor, la care se exercită o influenţă notabilă, este tehnica de consolidare aplicabilă în cazul unde controlul nu este exclusiv şi nu există cumul de elemente de activ şi de pasiv ale societăţilor consolidantă şi consolidată.

Conform acestei metode de consolidare, în **bilanţul consolidat** este substituită valoarea contabilă a titlurilor de participare deţinute de societatea-mamă cu valoarea lor reală, respectiv fracţiunea de capital deţinută de societatea-mamă, în locul **contului „Titluri de participare"** în bilanţul consolidat apărând **contul „Titluri puse în echivalenţă"**. Diferenţa dintre valoarea reală şi valoarea contabilă a acţiunilor este ataşată rezervelor şi rezultatului grupului.

Contul de „Profit şi pierdere" consolidat preia doar posturile de venituri şi cheltuieli ale societăţii consolidate. Cota-parte din rezultatul societăţilor puse în echivalenţă apare distinct, într-un post al contului de profit şi pierdere consolidat.

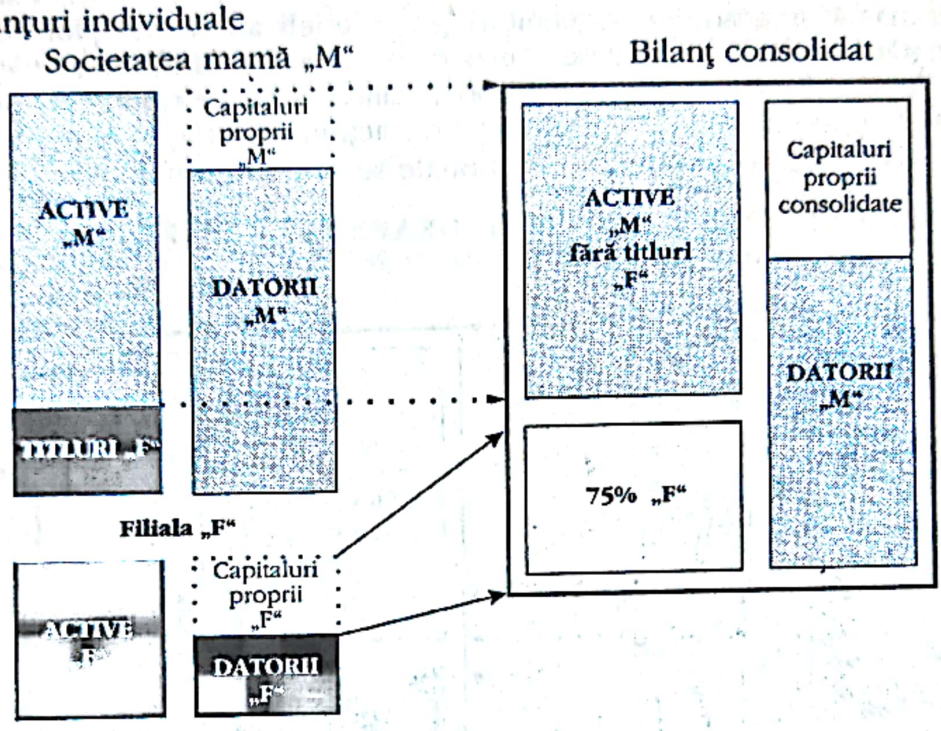
Este metoda de consolidare unde se regăseşte **optica financiară**, respectiv imposibilitatea de a putea controla gestiunea participării (filialei) care se rezumă, astfel, numai la o poziţie de tip strict financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Mai mult, această tehnică apare ca un fel de reevaluare contabilă a titlurilor societăţii consolidante.

Dacă se presupune acelaşi exemplu, dar privit prin prisma echivalării societăţii „F" aflată sub influenţa notabilă, schematic metoda consolidării punerii în echivalenţă se prezintă astfel:

BILANŢ CONSOLIDAT – PUNERE ÎN ECHIVALENŢĂ



De altfel, Statele Unite, Marea Britanie, Danemarca sunt ţări care nu consideră această metodă ca o tehnică de consolidare, ci numai de evaluare.

Rezumând, situaţia metodelor de consolidare se prezintă, în principiu, astfel:

	Societăţi	**Metode de consolidare**
Grup	Filiale (control exclusiv)	Integrare globală
În afara grupului	Societăţi multigrup (control concomitent)	Integrare proporţională
	Societăţi asociate (influenţă notabilă)	Punere în echivalenţă

Metodele de consolidare descrise presupun folosirea unor procedee de consolidare de către societăţile comerciale care trebuie să stabilească conturi consolidate.

Acestea pot fi:

– consolidarea directă;
– consolidarea pe paliere;
– consolidarea modulară.

- **Consolidarea directă** constă în determinarea pentru fiecare societate inclusă

Scanned with OKEN Scanner

în perimetrul de consolidare a drepturilor grupului în capitalurile proprii ale acesteia. Ea permite stabilirea contribuţiei fiecarei întreprinderi în rezervele şi rezultatele grupului şi are ca rezultat modificări atât în structura bilanţului, cât şi a contului de „Profit şi pierdere".

- **Consolidarea pe paliere** constă în efectuarea consolidării în mod succesiv pe subgrupurile consolidate care, la rândul lor, vor fi integrate în ansambluri mai mari, până la nivelul societăţii-mamă.

Subconsolidările se stabilesc după aceleaşi reguli ca şi consolidarea principală.

- **Consolidarea modulară** constă în:
  - repartizarea capitalurilor proprii ale fiecărei întreprinderi consolidate, între grup şi interesele minoritare;
  - eliminarea titlurilor celorlalte întreprinderi consolidate, deţinute de către fiecare întreprindere;
  - luarea în considerare, dacă este cazul, a diferenţelor de achiziţie pozitive sau negative în ceea ce priveşte alte întreprinderi consolidate.

10.2.3. Etapele proceselor de consolidare şi operaţiile necesare pentru efectuarea consolidării

Potrivit metodologiei în vigoare în România*, etapele procesului de consolidare ce trebuiesc avute în vedere de societăţile comerciale care realizează consolidarea sunt următoarele:

- determinarea procedurilor contabile şi a procedurilor de control intern;
- determinarea perimetrului de consolidare;
- ajustarea conturilor;
- omogenizarea conturilor sociale;
- eliminarea operaţiilor reciproce şi a rezultatului intern;
- eliminarea titlurilor de participare şi împărţirea capitalurilor proprii;
- centralizarea conturilor şi elaborarea balanţei consolidate;
- stabilirea conturilor anuale consolidate.

În cadrul operaţiilor necesare pentru efectuarea consolidării trebuie să se ţină seama de următoarele aspecte:

- ⇨ clasificarea elementelor de activ şi de pasiv şi de asemenea clasificarea cheltuielilor şi veniturilor întreprinderilor consolidate prin integrare, după clasificarea stabilită de grup;
- ⇨ aplicarea de reguli de evaluare omogene de către societatea consolidantă elementelor de activ şi de pasiv, ca de altfel şi elementelor de venituri şi cheltuieli ale societăţilor consolidate. Dacă apar diferenţe semnificative este necesară o prelucrare a lor;
- ⇨ analizarea „diferenţei la primă consolidare" care apare la achiziţionarea de titluri ale altei societăti, ca diferenţă între costul de achiziţie al titlurilor la data închiderii exerciţiului şi cota-parte din capitalurile proprii retratate, corespunzătoare acestor titluri la data achiziţiei;
- ⇨ afectarea „diferenţei la primă consolidare" diferitelor posturi de activ sau de pasiv;
- ⇨ eliminarea din capitalurile proprii a provizioanelor reglementate, a amortizărilor derogatorii ca şi a subvenţiilor pentru investiţii care trebuie reclasate în venituri anticipate;
- ⇨ eliminarea operaţiilor interne grupului din cifra de afaceri consolidată reprezentată

* Ministerul Finanţelor, Norme generale privind consolidarea conturilor, anexa 1, 1997.

Scanned with OKEN Scanner

de suma veniturilor obţinute din producţie, din lucrările executate şi serviciile prestate în cadrul activităţii curente a ansamblului întreprinderilor consolidate;
⇨ eliminarea rezultatelor financiare obţinute din operaţiuni reciproce din ansamblul consolidat, ca şi a dividendelor;
⇨ înregistrarea cheltuielilor fiscale (calculate şi reţinute sau reţinute la sursă, asupra distribuirilor de dividende prevăzute în societaţile integrate în afara cazului când aceste cheltuieli sunt recuperabile;
⇨ eliminarea conturilor ce privesc operaţiunile reciproce ale întreprinderilor consolidate prin integrare.

10.2.4. Influenţa consolidării asupra organizării şi conducerii contabilităţii

Operaţiile ce formează substanţa consolidării conturilor trebuie să facă obiectul unor înregistrări în contabilitatea societăţii consolidante.

În acest scop trebuie rezolvate câteva aspecte:

a) Formularistica utilizată ca suport al înregistrărilor contabile. Se pot folosi registre distincte afectate doar operaţiilor de consolidare de natura jurnalelor, fişelor sintetice sau a unor imprimate editate de calculatoarele electronice.

b) Stabilirea conturilor care să reflecte rezultatul operaţiilor de consolidare şi care să ofere informaţii pentru elaborarea conturilor consolidate. Asemenea conturi trebuie să facă parte din categoria conturilor patrimoniale şi să funcţioneze după aceleaşi principii şi reguli ca şi conturile întreprinderilor individuale ce fac parte din ansamblul grupului consolidat.

La soluţionarea acestei cerinţe pot fi luate în discuţie două variante:
- folosirea unor conturi analitice distincte, deschise în cadrul conturilor sintetice ce fac parte din actualul Plan Contabil General;
- introducerea în Planul Contabil General actual a unor conturi sintetice adecvate, soluţie împărtăşită şi de alţi specialişti*

10.2.5. Conţinutul şi prezentarea conturilor consolidate

Conturile consolidate cuprind informaţiile contabile şi financiare care dau **imaginea fidelă** a patrimoniului, rezultatelor şi situaţiei financiare a ansamblului de societăţi incluse în **perimetrul de consolidare**.

Ele cuprind două elemente:
- **documentele de sinteză** consolidate care, în mod obligatoriu, cuprind trei documente:
  - bilanţul consolidat;
  - contul de „Profit şi pierdere" consolidat;
  - anexa consolidată.
- **raportul de gestiune** privind activitatea grupului.

Cele trei documente de sinteză constituie un tot unitar (nu pot fi prezentate izolat) şi trebuie prezentate sub formă comparativă.

Modelele de prezentare a documentelor de sinteză consolidate, prevăzute în reglementările europene şi internaţionale privind consolidarea, cuprind informaţii minimale. Nu se precizează exact nici forma, nici conţinutul – indicându-se doar adaptarea acestora, avându-se în vedere activitatea şi structura întreprinderilor consolidate, precum şi necesitatea de a răspunde unei cât mai bune informări privind activitatea grupului de societăţi.

Bilanţul consolidat

Textele normative privind consolidarea nu acordă decât o mică importanţă conţinutului **bilanţului consolidat**. Astfel, este menţionată lista cu un număr minim

* Ristea M. şi colaboratorii, Contabilitatea societăţilor comerciale, vol. II, editat de CECCAR, Bucureşti, 1996.

Scanned with OKEN Scanner

de posturi care trebuie să apară în acest document, precum şi faptul că el poate fi prezentat fie sub formă de **tablou**, fie sub formă de **listă**, făcând să apară distinct elementele patrimoniale clasate după destinaţia sau provenienţa lor. Trebuie reţinute, totuşi, unele precizări specifice consolidării, şi anume:

- partea acţionarilor sau asociaţilor minoritari trebuie să fie evidenţiată distinct;
- titlurile reprezentative de capital ale societăţii-mamă, deţinute de societăţile consolidate, trebuie să fie clasificate după destinaţia dată în societăţile respective, astfel:
  - titlurile imobilizate sunt prezentate distinct în situaţia diminuării capitalurilor proprii consolidate;
  - titlurile de plasament sunt menţinute în activul consolidat;
  - abaterea rezultată în urma conversiei este înscrisă distinct, în funcţie de metoda de conversie reţinută, fie în capitalurile proprii consolidate, fie în contul de „Profit şi pierdere consolidat";
  - partea neinfluenţată de abaterea la prima consolidare a unei societăţi se înscrie distinct într-un post de activ sau de pasiv.

Pentru a ameliora acest laconism al textelor reglementare, în toate ţările cu reglementări în materie de consolidare se recomandă două metode posibile de bilanţ consolidat: **un model sub formă de tablou** şi **un model sub formă de listă**.

❒ Modelul de bilanţ consolidat sub formă de **tablou**, se prezintă astfel:

Bilanţ consolidat – model tablou –

ACTIV	Exerciţiul:		PASIV	Exerciţiul:	
	N	N–1		N	N–1
A	1	2	B	1	2
I. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL, din care:			I CAPITALURI PROPRII – TOTAL, din care:		
– Imobilizări necorporale			– Capital social		
– Diferenţe de achiziţie			– Prime legate de capital		
– Imobilizări corporale			– Rezerve consolidate		
– Imobilizări financiare			– Diferenţe din reevaluare		
– Titluri puse în echivalenţă			– Diferenţe de conversie		
II. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL, din care:			– Rezultat reportat		
– Stocuri şi producţie în curs			– Rezultat consolidat		
– Creanţe			– Fonduri		
– Clienţi şi conturi asimilate			– Subvenţii pentru investiţii		
– Alte creanţe			– Provizioane reglementate		
– Valori mobiliare de plasament			II. INTERESE MINORITARI		
– Disponibilităţi			III. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI		
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE			IV. DATORII – TOTAL, din care:		
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR			– Împrumuturi şi datorii asimilate		
			– Furnizori şi conturi asimilate		
			– Alte datorii		
			V. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE		
TOTAL ACTIV (I+II+III+IV)			TOTAL PASIV (I+II+III+IV+V)		

Scanned with OKEN Scanner

Modelul de **bilanţ consolidat** sub formă de ***tablou*** este foarte apropiat de modelul de bilanţ anual. De subliniat că, în acest tip de bilanţ, interesele minoritarilor nu fac parte din capitalurile proprii – în acestea regăsindu-se numai interesele deţinute de asociaţi şi/sau acţionarii societăţii-mamă. Interesele minoritare, considerate şi asimilate datoriilor, figurează în pasiv între capitalurile proprii şi provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli. Este, deci, în mod aparent, optica juridică (patrimonială) care a prelevat şi a servit, astfel, la separarea intereselor majoritare de cele minoritare.

Modelul de bilanţ consolidat, sub formă de **listă**, se prezintă astfel:

EXPLICAŢIE	Exerciţiul	
	N	N–1
A	1	2
I. ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL, din care:		
● Imobilizări necorporale		
● Diferenţe de achiziţie		
● Imobilizări corporale		
● Imobilizări financiare		
● Titluri puse în echivalenţă		
II. ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL, din care:		
● Stocuri şi producţie în curs de execuţie		
● Creanţe clienţi şi conturi asimilate		
● Alte creanţe		
● Valori mobiliare de plasament		
● Disponibilităţi		
III. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE		
IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR ...		
TOTAL ACTIV (I+II+III+IV)		
V. DATORII PE TERMEN SCURT (SUB 1 AN) – TOTAL, din care:		
● Împrumuturi şi datorii financiare		
● Furinzori şi conturi asimilate		
● Alte datorii		
VI. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE		
VII. ACTIVE CIRCULANTE – DATORII PE TERMEN SCURT (SUB 1 AN) ± CONTURI DE REGULARIZARE (II-V+III-VI)		
VIII. DATORII PE TERMEN MEDIU ŞI LUNG (PESTE 1 AN) – TOTAL, din care:		
● Împrumuturi şi datorii financiare		
● Alte datorii		
IX. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI		

Scanned with OKEN Scanner

A	1	2
X. ACTIV NET (I+VII-VIII-IX)		
XI. CAPITALURI PROPRII – TOTAL, din care:		
● Capital social		
● Prime legate de capital		
● Rezerve consolidate		
● Diferenţe din reevaluare		
● Diferenţe de conversie		
● Rezultat reportat		
● Rezultat consolidat		
● Fonduri		
● Subvenţii pentru investiţii		
● Provizioane reglementate		
XII. INTERESE MINORITARI		
XIII. ACTIV NET (XI+XII)		

Originalitatea modelului de bilanţ sub formă de ***listă*** nu se regăseşte la nivelul activului, clasificarea posturilor de activ nefiind diferită de cea din modelul de bilanţ sub formă de tablou. Particularităţile acestui model de bilanţ se regăsesc în pasiv unde datoriile nu mai sunt prezentate după natură, ci după gradul lor de exigibilitate.

Acest tip de bilanţ consolidat este inspirat din practica anglo-saxonă şi el permite societăţilor de grup care-l aleg, ca model de prezentare, să evite o eventuală remodelare a bilanţului lor în vederea prezentării pe pieţele financiare internaţionale. Obiectivul bilanţului consolidat, sub formă de listă, este acela de a face să apară activul net al întreprinderii cu descompunerea sa în active circulante şi imobilizate.

Active circulante – Datorii cu scadenţă sub un an

\+

Active imobilizate – Datorii cu scadenţă peste un an

– Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

=

ACTIV NET (CAPITALURI PROPRII + INTERESE MINORITARE)

În această concepţie, activul net cuprinde şi interesele minoritare. Este optica economică asupra activului net, opozabilă opticii juridice, potrivit căreia interesele minoritare ar fi fost asimilate datoriilor care ar fi trebuit excluse din activul net.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele de conversie

Acest post, care mult timp a fost numit „rezervă de conversie", nu trebuie confundat cu diferenţele constatate între valoarea creanţelor şi datoriilor în devize – la cursul de schimb în vigoare de la data închiderii exerciţiului financiar – şi valoarea lor la cursul de schimb istoric ce figurează, eventual, în conturile de regularizare. El reflectă diferenţele de conversie rezultate din operaţia de convertire a conturilor unor societăţi care-şi desfăşoară activitatea în altă ţară decât cea unde grupul îşi are sediul, în moneda de referinţă stabilită de grup pentru întocmirea şi prezentarea conturilor consolidate.

Rezultatul exerciţiului

Este rezultatul care revine societăţii consolidante. Rezultatele din grup, care revin minoritarilor, sunt înscrise la postul **„Interese minoritare"**.

Rezultatul exerciţiului se compune din:

Rezultatul societăţii consolidante (mamă)

(+) Partea din rezultatul societăţilor consolidate prin integrare (globală, proporţională), care revine societăţii-mamă

(+) Partea din rezultatul societăţilor consolidate prin punere în echivalenţă

(-) Avansurile de dividende vărsate societăţii-mamă în cursul exerciţiului.

„Rezultatul exerciţiului" care figurează în bilanţul consolidat trebuie să corespundă cu soldul contului de profit şi pierdere consolidat.

Interese minoritare

Suma înscrisă în acest post corespunde cotei-părţi din capitalurile proprii (inclusiv rezultatul exerciţiului) ale societăţilor consolidate prin integrare globală, capitaluri care nu aparţin grupului, ci revin asociaţilor minoritari. Este formată din:

- ❒ Interese minoritari – rezervă: cota-parte din capitalurile proprii ale societăţilor integrate global, care revin acţionarilor minoritari;
- ❒ Interese minoritari – rezultat: partea din rezultatul societăţilor integrate global, care revine minoritarilor.

Contul de „Profit şi pierdere consolidat"

Studiind cel de-al doilea document de sinteză, la nivelul marilor grupuri multinaţionale, cât şi la cele naţionale (americane, engleze, franceze etc.) reiese că atât structura cât şi concepţia acestuia, spre deosebire de bilanţ, sunt mult diferite de cele obişnuite de la societăţile individuale. Mai mult, atunci când se procedează la întocmirea de către societatea-mamă a plachetei privind toate aspectele patrimoniale, financiare, sociale, etc., se observă „coexistenţa" **contului de „Profit şi pierdere anual"** al acesteia întocmit după reglementările ţării unde îşi are sediul şi **contul de „Profit şi pierdere consolidat"**, stabilit în baza altor reglementări.

Scanned with OKEN Scanner

Ceea ce se remarcă, actualmente, este faptul că majoritatea marilor grupuri multinaţionale din Europa preferă să-şi stabilească **contul de „Profit şi pierdere consolidat"** după regulile americane, engleze sau internaţionale (I.A.S.C.); aceasta pentru a fi prezentat – fără modificări ulterioare – partenerilor străini.

Coexistenţa practicilor naţionale şi străine în stabilirea contului de „Profit şi pierdere consolidat" a dus la apariţia următoarelor trei diferenţieri:

- ❒ Privind clasificarea rubricilor de cheltuieli şi venituri:
  - ● o parte din societăţile de grup au adoptat structura conform căreia cheltuielile şi, respectiv, veniturile sunt clasificate **după destinaţie** (influenţa „cutumelor" americane, engleze sau internaţionale – I.A.S.C.;
  - ● o altă parte din grupurile de societăţi au adoptat clasificarea obişnuită, a cheltuielilor şi veniturilor, respectiv **după natură**.
- ❒ Privind forma contului de „Profit şi pierdere consolidat", cele mai multe grupuri de societăţi au ales prezentarea sub formă de **listă**, restul – prezentarea sub formă de **tablou** (sau cont).
- ❒ Privind locul intereselor minoritare în rezultatul societăţilor integrate global, unele societăţi de grup tratează partea minoritarilor în cadrul rezultatului ca un post de cheltuială (sau de venit), partea grupului fiind considerată ca rezultat consolidat (concepţie juridică); alte societăţi de grup au adoptat o prezentare diferită.

Faţă de aceste situaţii complexe impuse, îndeosebi, de procesul de internaţionalizare a grupurilor, organismele naţionale de reglementare a modului de prezentare a conturilor consolidate nu au impus o standardizare a acestora şi au preferat să propună grupurilor să utilizeze unul dintre cele două tipuri de modele.

Cele două modele prezintă diferenţe notabile, ceea ce reiese şi din prezentarea, mai jos, a acestora.

Modelul contului de „Profit şi pierdere consolidat", întocmit prin clasificarea cheltuielilor şi veniturilor *după natură*

EXPLICAŢIE	Exerciţiul	
	N	N–1
A	1	2
Cifra de afaceri		
Alte venituri din exploatare		
Cumpărări consumate		
Cheltuieli cu personalul		
Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		
Alte cheltuieli de exploatare		
Amortizări şi provizioane		

Scanned with OKEN Scanner

A	1	2
Rezultatul exploatării		
Venituri financiare		
Cheltuieli financiare		
Diferenţe de conversie		
Rezultat financiar		
Rezultatul curent al societăţilor integrate		
Venituri excepţionale		
Cheltuieli excepţionale		
Impozit pe profit		
Rezultatul net al societăţilor integrate		
Cota-parte din rezultatul societăţilor puse în echivalenţă		
Rezultatul net al ansamblului consolidat		
Partea din rezultat care revine interesului minoritar		
Rezultatul care revine grupului (consolidantei)		

Acest model se aseamănă cu cel privind contul de „Profit şi pierdere" individual. În cadrul lui sunt puse în evidenţă şase solduri fundamentale:

- rezultatul exploatării;
- rezultatul financiar;
- rezultatul curent al întreprinderilor integrate;
- rezultatul net al întreprinderilor integrate;
- rezultatul net al ansamblului consolidat;
- rezultatul care revine grupului (consolidantei).

Absenţa postului de venituri din producţia stocată ne-ar duce la considerarea că acest model este „centrat" pe cifra de afaceri; în realitate, aceste venituri fac parte din total venituri, nefiind însă evidenţiate distinct; tratarea postului amintit nu este uniformă, deoarece aceste venituri:

- ☐ fie sunt integrate altor venituri din exploatare, dacă este posibilă izolarea în procesul de consolidare;
- ☐ fie sunt deduse din cumpărările consumate, în caz contrar.

Putem spune, deci, contrar aparenţelor, că acest model este centrat pe producţia globală.

Posturile de venituri şi cheltuielile din **contul de „Profit şi pierdere consolidat"**, cuprind:

Scanned with OKEN Scanner

Cifra de afaceri. „Cifra de afaceri consolidată" este egală cu suma din vânzări, venituri şi servicii legate de activităţile curente ale ansamblului constituit de întreprinderile consolidate prin integrare. Ea cuprinde, după eliminarea operaţiilor interne:

- suma netă, după eventualele retratări, a cifrei de afaceri realizată de întreprinderile consolidate prin integrare globală;
- cota-parte a întreprinderii sau întreprinderilor deţinătoare a sumei nete, după eventuale retratări, din cifra de afaceri realizată de întreprinderile consolidate prin integrare proporţională.

Alte venituri din exploatare. Acest post apare ca un post-colector, el cuprinzând nu numai redevenţele percepute, intrările de creanţe curente neachitate, cât şi ceea ce reprezintă variaţia producţiei stocate (dacă este posibilă separarea sumelor respective).

Cumpărări consumate. În cadrul modelului prezentat se adoptă o prezentare de tip inventar permanent unde consumul apare în mod direct. Cumpărările de mărfuri consumate nu sunt separate de alte consumuri, ceea ce pune probleme analiştilor financiari. Pe de altă parte, aşa cum s-a arătat, variaţia producţiei stocate poate influenţa acest post, dacă ea nu poate fi separată în consolidare. Este o situaţie când informaţia privind cumpărările consumate poate deveni inutilizabilă pentru calculul soldurilor de gestiune, în special valoarea adăugată.

Cheltuieli cu personalul. Acest post nu prezintă remarci particulare.

Alte cheltuieli de exploatare. Cheltuielile cu serviciile se „pierd" în cadrul altor cheltuieli de exploatare. Nu este, deci, posibilă, cu excepţia existenţei unor informaţii facultative în anexă, diferenţierea redevenţelor vărsate ca şi a pierderilor din creanţe curente – care constituie esenţialul din restul acestei rubrici. Imposibilitatea unui calcul precis, imediat, al consumurilor intermediare şi deci a valorii adăugate apare încă o dată în plus.

Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate. Dacă suma acestora nu este semnificativă, ea poate fi cuprinsă în postul **„Alte cheltuieli de exploatare"**.

Amortizări şi provizioane. Prin consultarea celui de-al treilea document de sinteză consolidat – anexa – se poate observa că nu se prezintă separat posturile de amortizări şi provizioane şi, în plus, nu se diferenţiază provizioanele pentru deprecieri de cele pentru riscuri şi cheltuieli.

Dacă ar fi de menţionat un punct de vedere-concluzie asupra cheltuielilor şi veniturilor din exploatare, considerăm că trebuie reţinute următoarele:

- ❒ modelul contului de „Profit şi pierdere consolidat" este o situaţie netă, inferioară celui din conturile anuale;
- ❒ dificultăţile ce ar putea să apară la determinarea soldurilor intermediare de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Sunt considerente care determină, adeseori, analiştii financiari să ceară informaţii suplimentare.

Cheltuielile şi veniturile financiare şi rezultatul financiar. Veniturile financiare nu cuprind, evident, dividendele primite de societăţile consolidate, acestea fiind eliminate în procesul de consolidare. Dimpotrivă, sunt cuprinse dividendele vărsate de participaţiile excluse din consolidare.

Veniturile financiare – nu cuprind dobânzile vărsate de societăţile integrate eliminate din consolidare; în schimb, ele înglobează dobânzile primite de societăţile puse în echivalenţă şi de participaţiile neconsolidate.

Trebuie reţinută aceeaşi remarcă şi pentru **cheltuielile financiare**: excluderea dobânzilor vărsate societăţilor integrate – dar includerea acelor dobânzi care sunt vărsate societăţilor puse în echivalenţă sau excluse din consolidare.

Rezultatul financiar cuprinde, în mod obişnuit, minus-valorile latente de schimb – constatate la închiderea exerciţiului – în cazul conversiei creanţelor şi datoriilor în devize. El poate, de asemenea, cuprinde (ceea ce reprezintă o particularitate) plus-valorile latente corespondente, în măsura în care înregistrarea lor în conturile consolidate este posibilă.

Aşa cum s-a mai arătat, rezultatul financiar cuprinde, de asemenea, diferenţele constatate cu ocazia convertirii conturilor întreprinderilor din străinătate, în măsura în care le afectează rezultatul.

Venituri din cheltuieli excepţionale. De regulă, reglementările referitoare la consolidare prevăd obligativitatea unor informaţii suplimentare în anexă care să arate componenţa acestor posturi ca şi asupra părţii corespunzătoare de impozit pe profit.

Impozitul pe profit. Recomandările europene şi internaţionale, precizează că această rubrică cuprinde impozitul aferent rezultatului perioadei.

Cumulul diferitelor posturi de venituri şi cheltuieli analizate duce la rezultatul net al întreprinderilor integrate global şi proporţional. Adăugarea cotei-părţi la rezultatul întreprinderilor puse în echivalenţă permite degajarea rezultatului net al ansamblului consolidat: se reaminteşte că această cotă-parte se calculează în mod diferit după cum întreprinderea consolidată (societatea-mamă) procedează la consolidarea directă sau pe paliere a participaţiilor indirecte puse în echivalenţă.

Rezultatul care revine întreprinderii consolidante (grupului) se obţine prin deducerea părţii din rezultatul net al întreprinderilor integrate, care revine intereselor minoritare.

Rezultatul care revine întreprinderii consolidante constituie, deci, soldul rezultatului consolidat, el corespunde „rezultatului exerciţiului" ce figurează în bilanţul consolidat.

Modelul contului de „Profit şi pierdere consolidat", întocmit prin descompunerea cheltuielilor şi veniturilor pe funcţiuni (destinaţii):

Scanned with OKEN Scanner

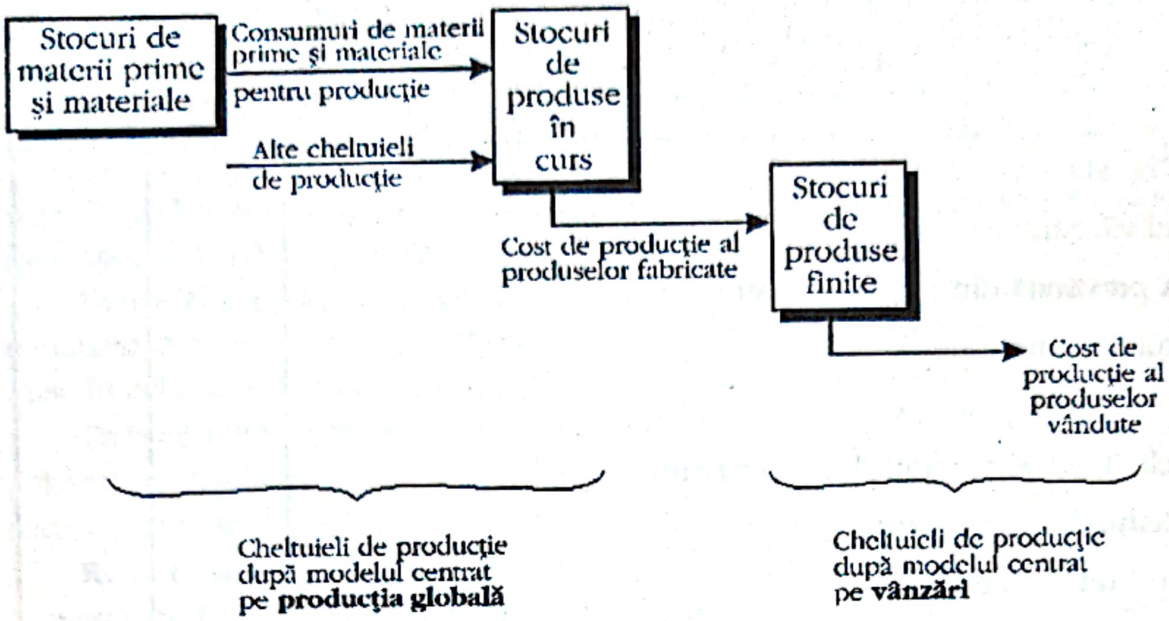
EXPLICAŢIE	Exerciţiul	
	N	N–1
A	1	2
Cifra de afaceri		
Costul vânzărilor		
Marja provenită din cifra de afaceri		
Cheltuieli comerciale		
Cheltuieli administrative		
Alte cheltuieli şi venituri din exploatare		
Rezultatul din exploatare		
Venituri financiare		
Cheltuieli financiare		
Diferenţe din conversie		
Rezultatul financiar		
Rezultatul curent al întreprinderilor integrate		
Venituri şi cheltuieli excepţionale		
Impozitul pe profit		
Rezultatul net al întreprinderilor integrate		
Cota-parte din rezultatul întreprinderilor puse în echivalenţă		
Rezultatul net al ansamblului consolidat		
Partea din rezultat care revine interesului minoritar		
Rezultatul care revine întreprinderii consolidante		

Acest tip de **cont de „Profit şi pierdere"** este de inspiraţie anglo-saxonă. El este, deja, utilizat şi în unele ţări din Europa, printre care şi Franţa, sub diverse variante, de către marile grupuri de societăţi dornice să-şi prezinte conturile lor consolidate după o versiune ce corespunde uzanţelor marilor pieţe financiare internaţionale. Este un model centrat pe vânzări (cifra de afaceri) şi nu pe producţie.

Cheltuielile de producţie constituie o sumă diferită de cea care figurează în modelul tip clasificare după natură: ele privesc vânzările (producţia vândută) şi nu producţia globală.

Următoarea schemă, permite evidenţierea diferenţei menţionate:

Scanned with OKEN Scanner



Anexa consolidată

Prezenţa unei anexe printre documentele de sinteză consolidate nu este surprinzătoare în ţările în care utilizatorii conturilor anuale sunt, deja, obişnuiţi să găsească un asemenea document printre componentele obligatorii ale acestora. Dar, trebuie subliniat faptul că anexa conturilor anuale este un document parţial util, anexa conturilor consolidate este o piesă de o mare importanţă.

Analiştii financiari, şi toţi ceilalţi utilizatori externi ai conturilor consolidate, au solicitat obligaţia grupului de a le pune la dispoziţie o informaţie substanţial-completă privind operaţiile contabile de la nivelul acestuia. A fost unul dintre motivele principale, pe lângă existenţa practicilor internaţionale existente, care a făcut ca legiuitorul din multe ţări europene, unde s-au emis norme de consolidare, să impună a se întocmi şi o anexă consolidată.

Legislaţia în materie de consolidare obligă societăţile consolidante să justifice, într-o anexă, în principal, următoarele:

1) **excluderea obligatorie** a unei filiale sau participaţii, când restricţii severe şi durabile impun aceasta;

2) **excluderea facultativă** a unei filiale sau participaţii;

3) **utilizarea regulilor de evaluare opţionale** destinate să:

- ţină seama de variaţiile de preţ sau valorile de înlocuire;
- evalueze bunurile fungibile având în vedere că primul bun ieşit este ultimul bun intrat;

4) **stabilirea conturilor consolidate la o dată diferită** de cea a conturilor anuale ale societăţii consolidante.

Conţinutul general al anexei, conform recomandărilor Consiliului Naţional al Contabilităţii (C.N.C.) din Franţa, se rezumă la:

Scanned with OKEN Scanner

- **Informaţii privind perimetrul de consolidare:**

Această prevedere se referă la:

- identificarea întreprinderilor consolidate, cât şi a fracţiunii de capital deţinute de acestea direct sau indirect, precum şi modul lor de consolidare;
- justificarea aplicării metodelor de consolidare, adică:
  - justificarea utilizării, pentru anumite întreprinderi consolidate, a metodei de punere în echivalenţă, având în vedere structura conturilor lor anuale;
  - justificarea integrării globale, atunci când fracţiunea drepturilor de vot deţinută este mai mică sau egală cu 40%;
  - justificarea cazului de excludere din integrare globală când fracţiunea drepturilor de vot deţinută este mai mare de 40%;
  - justificarea cazului de consolidare prin punere în echivalenţă, atunci când fracţiunea drepturilor de vot deţinută este mai mică de 20%;
  - justificarea cazului de excludere din consolidare prin punere în echivalenţă, atunci când fracţiunea drepturilor de vot deţinută este mai mare de 20%;
  - indicarea motivelor care justifică neconsolidarea anumitor întreprinderi.

- **Prezentarea principiilor contabile, metodelor de evaluare şi modalităţilor de consolidare reţinute, mijloacelor ce permit şi asigură comparabilitatea conturilor.**

Principii şi modalităţi de consolidare:

- metode utilizate (şi în ceea ce priveşte metoda punerii în echivalenţă – consolidarea pe paliere succesive sau consolidarea directă);
- datele de închiriere a exerciţiilor; societăţile trebuie să menţioneze precizări când se creează un decalaj între data de închidere reţinută pentru anumite întreprinderi şi data de închidere reţinută pentru cea mai mare parte a celorlalte întreprinderi consolidate;
- tratarea diferenţelor din prima consolidare; trebuie să se precizeze dacă abaterea din prima consolidare, care nu afectează o întreprindere, a fost în mod excepţional înscrisă în capitaluri proprii sau imputată acestora;
- metoda de conversie utilizată pentru consolidarea filialelor din străinătate.

Principii contabile şi metode de evaluare:

- metode utilizate cu precizarea celor neautorizate pentru stabilirea conturilor anuale;
- metode de evaluare reţinute pentru evaluarea anumitor active sau datorii, dacă există posibilitatea utilizării mai multor metode;
- derogări la prescripţiile contabile pentru obţinerea imaginii fidele;
- reevaluarea, menţinerea unei valori rezultate din restructurare;

Scanned with OKEN Scanner

- modalităţi de amortizare a imobilizărilor, diferenţelor de achiziţie activ şi modalităţile de reluare a diferenţelor de achiziţie pasiv.

Comparabilitatea conturilor:
- modificarea metodelor de evaluare şi incidenţa asupra rezultatului consolidat sau capitalurilor proprii;
- descrierea mijloacelor pentru a stabili comparaţii între bilanţuri şi contul de profit şi pierdere consolidat în cazul variaţiei perimetrului de consolidare.

- **Explicaţii asupra posturilor din bilanţ şi din contul de „Profit şi pierdere" şi a modificării acestora**

În această parte a anexei sunt oferite informaţii suplimentare asupra unor posturi din bilanţ şi contul de „Profit şi pierdere":

Imobilizări şi amortismente:
- mişcările în cadrul categoriilor de imobilizări, pe parcursul exerciţiului;
- suma bunurilor înscrise în imobilizări care fac obiectul contractelor de leasing sau operaţiilor similare, pe categorii de imobilizări;
- repartizarea după natura lor a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare;
- repartizarea imobilizărilor pe zone geografice sau monetare şi pe sectoare de activitate.

Diferenţe de achiziţie:
- analiza modificării;
- cazuri excepţionale care justifică afectarea în capitaluri proprii;
- incidenţa reevaluărilor.

Titluri puse în echivalenţă:
- analiza modificării lor;
- indicarea sumei privind întreprinderile controlate puse în echivalenţă.

Titluri de participaţie neconsolidate:
Lista principalelor întreprinderi care compun acest post, fracţiunea de capital deţinută direct sau indirect, suma capitalurilor proprii, rezultatul ultimului exerciţiu şi valoarea contabilă netă a titlurilor.

Titluri de plasament: indicarea valorii bursiere pentru titlurile cotate.

Capitaluri proprii:
- analiza principalelor modificări;
- analiza diferenţelor de conversie şi modificarea lor.

Scanned with OKEN Scanner

Interese minoritare:
- analiza modificărilor, menţionându-se în special influenţa acelora din perimetrul de consolidare sau de procentul de interese în întreprinderile anterioare consolidate.

Împrumuturi şi datorii financiare:
- repartizarea după natură, indicarea sumelor corespunzătoare contractului de leasing;
- repartizarea pe principalele devize;
- repartizarea după termenul de scadenţe (sub 1 an, 1 an şi mai mare de 5 ani).

Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli:
- repartizarea după natură a provizioanelor;
- analiza provizioanelor pentru impozite amânate şi variaţia lor.

Cifra de afaceri:
- repartizarea pe zone geografice;
- repartizarea pe sectoare de activitate.

Cheltuieli de personal:
- cheltuieli globale (în caz de clasificare pe destinaţie);
- efectiv mediu de angajaţi pe întreprinderile consolidate (integrate global), repartizarea lor pe categorii.

Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele:
- suma cheltuielilor cu amortizarea şi a provizioanelor pentru depreciere.

Cheltuieli şi venituri financiare:
- indicarea diferenţelor de conversie incluse, eventual, în aceste posturi;
- cheltuieli financiare incluse în producţia imobilizată, vândută sau stocată;
- analiza diferenţelor de conversie provenite din integrarea întreprinderilor străine.

Diferenţele de conversie provin, în principal, din conversia obligaţiilor şi creanţelor în devize ale societăţilor consolidate; acestea nu trebuiesc confundate cu diferenţele de conversie ce provin din traducerea conturilor întreprinderilor cu activitate în străinătate.

Venituri şi cheltuieli excepţionale:
- principalele componente;
- indicarea părţii de impozit pe profit corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Informaţii diverse:

Se referă la informaţii privind întreprinderile controlate, consolidate prin punerea în echivalenţă:

- structura conturilor anuale simplificate sau a elementelor semnificative din conturile anuale.

Informaţii privind conducerea, evidenţiindu-se:

- suma remuneraţiilor acordate, în cursul exerciţiului, membrilor organelor de adminstraţie, conducere şi supraveghere a întreprinderii consolidante (societatea-mamă), în raport cu funcţiile acestora în întreprinderile controlate.

Informaţii privind filialele şi participaţiile:

Toate societăţile comerciale, care au filiale sau participaţii, trebuie:

- să prezinte în anexă lista filialelor şi participaţiilor;
- să întocmească tabloul filialelor şi participaţiilor care se va anexa la bilanţ.

Tabloul de finanţare consolidat

În toate ţările unde operează reglementări privind consolidarea conturilor, penru completarea informaţiilor oferite prin conturile consolidate, se recomandă **întocmirea şi prezentarea tabloului de finanţare consolidat**.

Acesta face parte, în asemenea cazuri, din documentele de sinteză consolidate şi va trebui corelat cu bilanţul, contul de rezultate şi anexa. Prezentarea acestui tablou este liberă (nu există un model impus).

În Franţa, pentru întocmirea tabloului de finanţare consolidat, Consiliul Naţional al Contabilităţii (C.N.C.) a recomandat furnizarea unor informaţii care privesc:

- întocmirea şi prezentarea înainte şi/sau după afectarea rezultatului consolidat;
- partea din rezultat ce revine minoritarilor (în cazul integrării globale) este componentă a autofinanţării consolidate;
- partea de autofinanţare care provine de la întreprinderile puse în echivalenţă este constituită din dividendele primite de acestea;
- incidenţa variaţiilor monetare, asupra conturilor întreprinderilor străine integrate, este menţionată separat când se utilizează metoda cursului de închidere;
- incidenţa variaţiilor din perimetrul de consolidare trebuie să facă obiectul unor menţiuni speciale;
- prezentarea achiziţiilor şi cesiunilor întreprinderilor integrate;
- tratarea fluxurilor „nereale", cum ar fi în cazul reevaluării.

Tabloul modificării capitalurilor proprii

Deşi nu este o constrângere legală privind obligativitatea întocmirii şi prezentării acestui document, utilitatea şi interesul pe care le prezintă se rezumă la:

- constituie un instrument de control eficace al „buclajului capitalurilor proprii" în cadrul procesului de consolidare;

Scanned with OKEN Scanner

- asigură o mai bună informaţie a terţilor privind cunoaşterea originii şi mişcărilor în capitalurile proprii, constatate în cursul exerciţiului.

Tabloul modificării capitalurilor proprii are o utilizare:
a) **internă** – reprezintă un instrument de control al operaţiilor de consolidare;
b) **externă** – reprezintă un instrument de informare financiară.

a) **Utilizarea internă**

Complexitatea operaţiilor de consolidare – în absenţa unei veritabile contabilităţi specifice – trebuie să aibă în vedere şi necesitatea controlului respectării principiului intangibilităţii bilanţului de deschidere. Astfel, înainte de a se trece la efectuarea propriu-zisă a consolidării, trebuie să existe certitudinea justificării modificărilor constatate de la un exerciţiu la altul. Aceasta priveşte în mod deosebit operaţiile de retratări şi eliminări care, supuse unui control, trebuie să pună în evidenţă continuitatea în închiderea succesivă a conturilor consolidate.

Ţinând cont de regulile specifice ale consolidării, variaţiile capitalurilor proprii consolidate îşi au originea în operaţiile asupra capitalului şi distribuirea de dividende – efectuată de societatea consolidantă – ca şi în rezultatul consolidat al exerciţiului, în afectarea directă a acestuia prin aplicarea regulilor specifice consolidării.

Variaţia capitalurilor proprii consolidate poate avea, ca origine, următoarele cauze:
- creşterea capitalului social al societăţii consolidante;
- partea întreprinderii consolidantă (mamă) în rezultatul consolidat la exerciţiului;
- distribuirile efectuate de întreprinderea consolidantă, în cursul exerciţiului;
- incidenţe ale variaţiei cursului de conversie, în situaţia consolidării întreprinderilor din străinătate;
- incidenţa reevaluărilor;
- incidenţa restructurărilor (aportul parţial de activ, fuziune) şi a unor cesiuni interne de active;
- efectul schimbării procentului de interese într-o întreprindere consolidată, urmată de variaţia capitalului acesteia;
- schimbarea metodei de evaluare.

b) **Utilizarea externă**

Pentru o completă informare a terţilor este necesară prezentarea unei analize a variaţiei intereselor minoritare, permiţând, în special, evidenţierea transferurilor între grup şi interesele minoritare care pot naşte operaţii de restructurare. Luarea în considerare a intereselor minoritare, lângă capitalurile proprii, permite o analiză a variaţiei activului net.

Documentele de sinteză obligatorii sunt: **bilanţul, contul de rezultat** şi **anexa**. Cum tabloul variaţiei capitalurilor proprii nu are caracter obligatoriu se pune întrebarea: care este poziţia acestuia în raport cu aceste documente?

Trebuie să reamintim că printre informaţiile furnizate de anexa conturilor consolidate se situează şi cele privind:

Scanned with OKEN Scanner

- capitalurile proprii:
  - analiza principalelor variaţii;
  - analiza diferenţelor de conversie şi variaţia lor.
- interesele minoritare:
  - analiza variaţiilor, fiind scoase în evidenţă îndeosebi influenţa variaţiilor perimetrului de consolidare sau procentelor de interes în întreprinderile anterior consolidate.

Apar, astfel, două soluţii posibile a fi luate în considerare:

- **Prima.** Integrarea tabloului de variaţie a capitalurilor proprii şi intereselor minoritare, în anexă.
- **A doua.** Tabloul de variaţie a capitalurilor proprii şi a intereselor minoritare să se alăture bilanţului consolidat, cu titlu de informaţie complementară, fără a fi integrat – în mod obligatoriu – în conţinutul documentelor de sinteză consolidate.

După părerea noastră, ţinându-se cont de necesitatea furnizării în anexă a unui minim de informaţii privind variaţia capitalurilor proprii şi a intereselor minoritare, considerăm logică stabilirea şi publicarea acestui tablou ca parte integrată în anexa consolidată.

Un posibil model al „Tabloului variaţiei capitalurilor proprii şi a intereselor minoritare" se prezintă astfel:

	Capitaluri proprii							Interese minoritare
	Capital	Prime	Rezerve	Diferenţe de conversie	Diferenţe din reevaluare	Rezultatul exerciţiului	Total	
Situaţia la începutul exerciţiului								
Variaţii ale capitalului societăţii-mamă								
Rezultatul consolidat al exerciţiului								
Distribuiri în cursul exerciţiului								
Incidenţa variaţiilor cursului de schimb								
Incidenţa reevaluării								
Incidenţe din restructurări şi cesiuni interne a activelor								
Efecte din schimbarea procentului de interese								
Schimbarea metodelor de evaluare								
Situaţia la închiderea exerciţiului								

Scanned with OKEN Scanner

Raportul de gestiune

Raportul de gestiune privind activitatea grupului constituie una dintre importantele piese ale plachetei grupului.

Sursele normative din ţările unde se practică consolidarea conturilor prevăd că **raportul de gestiune** trebuie să prezinte: situaţia ansamblului constituit de întreprinderile cuprinse în consolidare; evoluţia previzibilă a acestuia; evenimentele importante survenite între data de închidere a exerciţiului de consolidare şi data la care conturile consolidate sunt stabilite.

Fără a se prezenta un model obligatoriu se recomandă ca acesta să cuprindă informaţii privind:

- data consolidării;
- structura grupului şi evoluţia sa;
- conducătorii grupului;
- acţionariatul;
- personalul grupului şi formarea sa;
- situaţia globală a grupului;
- evenimentele posterioare exerciţiului;
- cercetare şi dezvoltare;
- evoluţia previzibilă;
- societatea-mamă şi filialele sale;
- activitatea şi rezultatele pe ramuri de activităţi.

*10.2.6. Exemple privind consolidarea conturilor anuale**

A. Metoda integrării globale

A1. Integrarea globală a bilanţurilor

– Societatea A a cumpărat la începutul exerciţiului 60% din capitalul societăţii B. La sfârşitul exerciţiului se face consolidarea bilanţurilor individuale ale celor două societăţi care fac parte din acelaşi grup de întreprinderi.

– Bilanţurile individuale ale celor două societăţi se prezintă astfel:

* Colasse B., Contabilitate generală, Ediţia a 4-a (traducere), Editura Moldova, 1995, cap. 10.

Scanned with OKEN Scanner

– mil. lei –

Activ	Societatea A	Societatea B	Pasiv	Societatea A	Societatea B
Imobilizări	73.000	22.000	Capital social	70.000	15
Participaţia lui A în B	12.000	–	Rezerve	25.000	5.000
Stocuri	46.000	5.000	Rezultate	6.000	1.000
Creanţe şi disponibilităţi	24.000	3.000	Datorii	54.000	9.000
Total activ	155.000	30.000	**Total pasiv**	155.000	30.000

– Alte date: Societatea A deţine o creanţă asupra societăţii B de 1.000 mil. lei
– În procesul consolidării bilanţurilor celor două societăţi intervin:

a) Eliminări din posturile de activ (în mil. lei)
– creanţe deţinute de societatea A asupra societăţii B **1.000**
– titlurile de participare ale societăţii A la capitalul social al societăţii B **12.000**
– Total **13.000**

b) Eliminări din posturile de pasiv (în mil. lei)
– datorii ale societăţii B pentru societatea A **1.000**
– cota de 60% a societăţii A deţinută în capitalul social al societăţii B (15.000 x 60% = 9.000 mil. lei) **9.000**
– cota de 60% a societăţii A deţinută în rezervele societăţii B (5.000 x 60% = 3.000 mil. lei) **3.000**
– Total **13.000**

c) La societatea B structura capitalurilor proprii este următoarea:
– capitalul social de 15.000 mil. lei revine în proporţie de 60% (9.000 mil. lei) societăţii A, iar 40% (6.000 mil. lei) altor acţionari minoritari;
– rezervele de capital de 5.000 mil. lei revin în proporţie de 60% (3.000 mil. lei) societăţii A, iar 40% (2.000 mil. lei) altor acţionari minoritari;
– rezultatele financiare de 1.000 mil. lei revin în proporţie de 60% (600 mil. lei) societăţii A, iar 40% (400 mil. lei) acţionarilor minoritari.
– Bilanţul consolidat al grupului format din cele două societăţi se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– mil. lei –

Posturi de activ	Sume	Posturi de pasiv	Sume
– Imobilizări (73.000+22.000)	95.000	– Capital social (70.000+15.000-9.000) din care: – interese grup (70.000) – interese minoritare (15.000 x 40% = 6.000)	76.000
– Titluri de participare (12.000-12.000)	0	– Rezerve (25.000+5.000-3.000) din care: – interese de grup (25.000) – interese minoritare (2.000)	27.000
– Stocuri (46.000+5.000)	51.000	– Rezultate din care: – interese de grup (6.600) – interese minoritare (400)	7.000
– Creanţe şi disponibilităţi (24.000+3.000-1.000)	26.000	– Datorii (54.000+9.000-1.000)	62.000
Total activ consolidat	172.000	**Total pasiv consolidat**	172.000

A2. Integrarea globală a contului de „Profit şi pierdere“

– Cheltuielile şi veniturile celor două societăţi aparţinătoare grupului, cuprinse în conturile de profit şi pierdere individuale se prezintă astfel:

– mil. lei –

Cheltuieli	Societatea A	Societatea B	Venituri	Societatea A	Societatea B
– Cumpărări	57.000	21.000	– Vânzări	134.000	48.000
– Variaţia stocurilor	23.000	1.000	– Venituri diverse	10.000	2.000
– Alte cumpărări şi cheltuieli	19.000	4.000			
– Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	4.000	2.400			
– Cheltuieli de personal	38.000	10.500			
– Alte cheltuieli	35.000	9.000			
Total cheltuieli de exploatare	130.000	47.900	Total venituri din exploatare	144.000	50.000
– Cheltuieli financiare	18.000	5.000	– Venituri financiare	21.000	–
– Cheltuieli excepţionale	32.000	17.000	– Venituri excepţionale	27.500	22.100
– Impozitul pe profit	6.500	1.200			
Total cheltuieli	186.500	71.100			
Profitul net al exerciţiului	6.000	1.000			
TOTAL	192.500	72.100	**TOTAL**	192.500	72.100

Scanned with OKEN Scanner

– Alte date: Societatea „A" a vândut în cursul exerciţiului mărfuri societăţii „B" în sumă de 5.000 mil. lei

– În procesul de consolidare a conturilor de „Profit şi pierdere" se va elimina atât de la cheltuieli, cât şi de la venituri rezultatele reprezentate de vânzările în cadrul grupului.

– Contul de profit şi pierdere al grupului, consolidat, se prezintă astfel:

– mil. lei –

Cheltuieli	Sume	Venituri	Sume
– Cumpărări (57.000+21.000-5.000)	73.000	– Vânzări (134.000+48.000-5.000)	177.000
– Variaţia stocurilor (-23.000+1.000)	22.000	– Venituri diverse (10.000+2.000)	12.000
– Alte cumpărări şi cheltuieli (19.000+4.000)	23.000		
– Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (4.000+2.400)	6.400		
– Cheltuieli de personal (38.000+10.500)	48.500		
– Alte cheltuieli (35.000+9.000)	44.000		
Total cheltuieli de exploatare	172.900	Total venituri de exploatare	189.000
– Cheltuieli financiare (18.000+5.000)	23.000	– Venituri financiare (21.000+0)	21.000
– Cheltuieli excepţionale (32.00+17.000)	49.000	– Venituri excepţionale (27.500+22.100)	49.600
– Impozit pe profit (6.500+1.200)	7.700		
Total cheltuieli	252.600		
Profitul grupului	6.600		
Profitul minoritarului	400		
TOTAL	259.600	**TOTAL**	259.600

B. Metoda integrării proporţionale

B1. Integrarea proporţională a bilanţurilor

– Se integrează bilanţul societăţii „X" cu cel al societăţii „Y" din care prima deţine 25% din capital, ambele făcând parte din acelaşi grup.

– Bilanţurile individuale simplificate ale celor două societăţi se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– mil. lei –

Activ	Societatea X	Societatea Y	Pasiv	Societatea X	Societatea Y
Imobilizări	15.000	9.000	Capital social	12.000	8.000
Participaţia lui X la Y (titluri)	2.500	–	Rezerve	8.000	2.000
Stocuri	2.500	2.400	Rezultate	1.000	3.800
Creanţe şi disponibilităţi	5.000	3.400	Datorii	4.000	1.000
Total activ	25.000	14.800	**Total pasiv**	25.000	14.800

Operaţii de consolidare:

– se elimină titlurile de participare ale societăţii „X" în capitalul societăţii „Y";

– se adaugă la elementele patrimoniale ale societăţii „X" cota de 25% din elementele de activ şi pasiv ale societăţii „Y".

– Bilanţul consolidat al grupului se prezintă astfel:

– mil. lei –

Posturi de activ	Sume	Posturi de pasiv	Sume
– Imobilizări (15.000+9.000x25%)	17.250	– Capital social	12.000
– Titluri de participare (2.500-2.500)	–	– Rezerve	8.000
– Stocuri (2.500+2.400x25%)	3.100	– Rezultate (1.000+3.800x25%)	1.950
– Creanţe şi disponibilităţi (5.000+3.400x25%)	5.850	– Datorii (4.000+1.000x25%)	4.250
Total activ consolidat	26.200	**Total pasiv consolidat**	26.200

Întrucât din bilanţul societăţii „Y" a fost preluată doar cota de 25% din posturile de activ şi din rezultate şi datorii, în bilanţul consolidat nu apar interesele minoritarilor.

B2. Integrarea proporţională a contului de „Profit şi pierdere"

– Conturile de profit şi pierdere individuale ale societăţilor „X" şi „Y" ce urmează a fi supuse consolidării se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– mil. lei –

Cheltuieli	Societatea X	Societatea Y	Venituri	Societatea X	Societatea Y
– Cumpărări	8.500	6.200	– Vânzări	21.000	10.000
– Variaţia stocurilor	1.100	300	– Venituri diverse	1.500	600
– Alte cheltuieli de exploatare	6.500	2.800			
Total cheltuieli de exploatare	13.900	8.200	Total venituri din exploatare	22.500	10.600
Cheltuieli excepţionale	1.500	800	– Venituri excepţionale	1.400	600
Impozit pe profit	4.500	1.200			
Total cheltuieli	19.900	10.200			
Profitul net	4.000	1.000			
TOTAL	23.900	11.200	**TOTAL**	23.900	11.200

– Contul de „Profit şi pierdere consolidat" al grupului se obţine prin adăugarea unei cote de 25% din contul de rezultat al societăţii „Y" la contul de rezultat al societăţii „X".

– Prin urmare contul de „Profit şi pierdere" se prezintă astfel:

– mil. lei –

Cheltuieli	Sume	Venituri	Sume
– Cumpărări (8.500+6.200x25%)	10.500	– Vânzări (21.00+10.000x25%)	23.500
– Variaţia stocurilor (-1.100-800x25%)	1.300	– Venituri diverse (1.500+600x25%)	1.650
– Alte cheltuieli de exploatare (6.500+2.800x25%)	7.200		
Total cheltuieli de exploatare	15.950	Total venituri de exploatare	25.150
– Cheltuieli excepţionale (1.500+800x25%)	1.700	– Venituri excepţionale (1.400+600x25%)	1.550
– Impozit pe profit (4.500+1.200x25%)	4.800		
Total cheltuieli	22.450		
Profitul net consolidat (4.000+1.000x25%)	4.250		
TOTAL	26.700	**TOTAL**	26.700

Profitul net consolidat corespunde integral intereselor grupului.

Scanned with OKEN Scanner

C. Metoda integrării prin punerea în echivalenţă

C1. Punerea în echivalenţă a bilanţurilor

– Se pune în echivalenţă în bilanţul societăţii „M" bilanţul societăţii „N" la care „M" deţine 30% din capital.

– Bilanţurile individuale ale celor două societăţi care urmează a fi supuse consolidării se prezintă astfel:

– mil. lei –

Activ	Societatea M	Societatea N	Pasiv	Societatea M	Societatea N
Imobilizări	34.000	12.000	Capital social	25.000	10.000
Titluri de participare deţinute de M în N	3.000	–	Rezerve	15.000	4.000
Stocuri	2.400	1.200	Rezultate	3.000	1.000
Creanţe şi disponibilităţi	5.500	4.800	Datorii	1.900	3.000
Total activ	44.900	18.000	**Total pasiv**	44.900	18.000

Pentru consolidarea bilanţului se procedează astfel:

– se calculează patrimoniul net al societăţii „N" după formula:

activ – datorii, respectiv 18.000-3.000=15.000 mil. lei

– titlurile puse în echivalenţă ale societăţii „N" vor fi reprezentate de cota de 30% aplicată asupra patrimoniului net al acesteia de 15.000 mil. lei, respectiv 4.500 mil. lei (15.000 x 30%) şi se va regăsi în activul bilanţului consolidat ca titluri ale societăţii „N" puse în echivalenţă. Suma de 4.500 mil. lei corespunde:

– titlurilor iniţiale de participare ale societăţii „M" deţinute în societatea „N" ..... **3.000 mil. lei**
– rezervelor consolidate ale societăţii „N" (4.000 x 30% = 1.200) .. **1.200 mil. lei**
– rezultatelor consolidate ale societăţii „N" (1.000 x 30% = 300) ..... **300 mil. lei**
– total ..... **4.500 mil. lei**

Bilanţul consolidat al grupului va arăta astfel:

– mil. lei –

Posturi de activ	Sume	Posturi de pasiv	Sume
– Imobilizări	34.000	– Capital social	25.000
– Titluri ale societăţii N puse în echivalenţă	4.500	– Rezerve consolidate (15.000+1.200)	16.200
– Stocuri	2.400	– Rezultate consolidate (3.000+300)	3.300
– Creanţe şi disponibilităţi	5.500	– Datorii	1.900
Total activ consolidat	46.400	**Total pasiv consolidat**	46.400

Scanned with OKEN Scanner

C2. Punerea în echivalenţă a conturilor de profit şi pierdere

– Conturile de profit şi pierdere ale celor două societăţi se prezintă astfel:

– mil. lei –

Activ	Societatea M	Societatea N	Pasiv	Societatea M	Societatea N
– Cumpărări	9.500	6.700	– Vânzări	16.100	12.300
– Variaţia stocurilor	100	400	– Venituri diverse	5.500	500
– Alte cheltuieli de exploatare	6.500	4.300			
Total cheltuieli de exploatare	15.900	10600	Total venituri din exploatare	21.600	12.800
– Cheltuieli excepţionale	500	100	– Venituri excepţionale	1.300	100
– Impozit pe profit	3.500	1.200			
Total	19.900	11.900			
Profitul net al exerciţiului	3.000	1.000			
TOTAL	22.900	12.900	**TOTAL**	22.900	12.900

– La consolidarea conturilor de profit şi pierdere, partea societăţii „M" în profitul societăţii „N" va fi integrată în rezultatul societăţii „M" sub forma unui indicator ce poartă denumirea „cote-părţi în rezultatele întreprinderilor puse în echivalenţă". În cazul de faţă el va fi calculat astfel: profitul net al societăţii „N" de 1.000 mil. lei x 30% = 300 mil. lei.

– Ca atare, contul de rezultat consolidat va arăta astfel:

– mil. lei –

Cheltuieli	Sume	Venituri	Sume
– Cumpărări	9.500	– Vânzări	16.100
– Variaţia stocurilor	100	– Venituri diverse	5.500
– Alte cheltuieli de exploatare	6.500		
Total cheltuieli de exploatare	15.900	Total venituri din exploatare	21.600
– Cheltuieli excepţionale	500	– Venituri excepţionale	1.300
– Impozit pe profit	3.500		
Total	19.900	– Cote-părţi în rezultatele întreprinderilor puse în echivalenţă	300
– Profitul consolidat (3.000+1.000x30%)	3.300		
TOTAL	23.200	**TOTAL**	23.200

Scanned with OKEN Scanner

10.3. CONTABILITATEA ACHIZIŢIONĂRII, FUZIUNII ŞI LICHIDĂRII SOCIETĂŢILOR COMERCIALE

10.3.1. Contabilitatea achiziţionării societăţilor comerciale

Când o întreprindere societară „A" decide să cumpere o întreprindere „B", prin negociere între cele două părţi, se evaluează întreprinderea achiziţionată folosind, individual sau combinate, după caz, metoda valorii patrimoniale, metoda valorii de rentabilitate şi metoda mixtă. De asemenea, în cazul în care se achiziţionează activele întreprinderii şi nu întreprinderea luată în totalitatea sa, ca entitate patrimonială producătoare de rezultate, se evaluează activele şi pasivele.

Din punct de vedere juridic întreprinderea cumpărătoare poate deveni proprietarul întreprinderii achiziţionate prin două modalităţi, după cum urmează:

- achiziţionarea activelor societăţii comerciale care urmează a fi cumpărată;
- achiziţionarea titlurilor financiare emise de societatea comercială care urmează a fi cumpărată sub forma titlurilor de participare.

Prima modalitate este cunoscută în practica economică sub denumirea de *cumpărare*, iar a doua modalitate, sub denumirea de *achiziţionare a capitalurilor proprii*.

Societatea comercială „CONTAB" S.A. achiziţionează Societatea comercială „CONTINF" S.A. care are următorul bilanţ contabil la data achiziţionării:

S.C. COTINF S.A. **BILANŢ**

– mii lei –

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME
1	Active imobilizate		1. Capital social	4.200
	Imobilizări corporale		2. Rezerve	2.180
	– Construcţii	1.216		
	Amortizarea construcţiei	(112)	3. Datorii comerciale	
	– Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	2.631	– Furnizori	632
			– Efecte de plătit	368
	Amortizarea echipamentelor tehnologice	(872)		
	– Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	(423)		
2	Stocuri şi comenzi în curs de execuţie			
	– Materii prime	1.644		
	– Baracamente şi amenajări provizorii	896		
	– Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	(220)		
	– Produse finite	780		
3	Creanţe			
	– Clienţi	1.840		
TOTAL ACTIV		7.380	TOTAL PASIV	7.380

Scanned with OKEN Scanner

Cu ocazia evaluării patrimoniului s-au stabilit următoarele valori:
- construcţii (valoarea rămasă) **1.614 mii lei**
- baracamente şi amenajări provizorii **900 mii lei**

Celelalte componente patrimoniale rămân la valorile lor din bilanţ.

Pentru contabilizarea operaţiilor economice generate de achiziţionarea societăţii comerciale se pot utiliza două variante:
- varianta care foloseşte **contul 107 „Rezultatul reportat"**;
- varianta care foloseşte **conturile de cheltuieli şi venituri excepţionale sau extraordinare.**

1. *Utilizarea **contului 107 „Rezultatul reportat"**.*

a) Reflectarea operaţiilor contabile la Societatea Comercială „CONTAB" S.A., care achiziţionează:

x

		%			
1.614.000 lei	**2121**	„Construcţii"	= **5121**	„Conturi la bănci în lei"	**8.114.000 lei**
1.336.000 lei	**2122**	„Echipament tehnologic (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"			
1.644.000 lei	**300**	„Materii prime			
900.000 lei	**323**	„Baracamente şi amenajări provizorii"			
780.000 lei	**345**	„Produse finite"			
1.840.000 lei	**411**	„Clienţi"			

x

Suma de la **contul 2122 „Echipamente tehnologice, maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"** s-a determinat astfel:

– valoarea din bilanţ	**2.631.000 lei**
– amortizare	**872.000 lei**
– valoare rămasă	**1.759.000 lei**
– provizioane pentru depreciere	**423.000 lei**
– valoare netă	**1.336.000 lei**

Societatea comercială „CONTINF" S.A. urmează a efectua plăţile către terţi: furnizori 632.000 lei şi efecte de plătit 368.000 lei.

Dacă cele două societăţi comerciale hotărăsc şi transferul datoriilor comerciale, reflectarea în contabilitate a operaţiilor economice generate de achiziţionare este efectuată astfel:

x

				%	
1.614.000 lei	**2121**	„Clădiri"	= **5121**	„Conturi la bănci în lei"	**7.114.000 lei**
1.336.000 lei	**2122**	„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	**401**	„Furnizori"	**632.000 lei**
			403	„Efecte de plătit"	**368.000 lei**
1.644.000 lei	**300**	„Materii prime"			
900.000 lei	**323**	„Baracamente şi amenajări provizorii"			
780.000 lei	**345**	„Produse finite"			
1.840.000 lei	**411**	„Clienţi"			

x

Scanned with OKEN Scanner

b) Reflectarea operaţiilor contabile privind vânzarea activelor la Societatea comercială „CONTINF" S.A.:

	%		%	
8.114.000 lei	**5121** „Conturi la bănci în lei"	=	**2121** „Construcţii"	**1.216.000 lei**
112.000 lei	**2811** „Amortizarea construcţiilor"		**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	**2.631.000 lei**
872.000 lei	**2812** „Amortizarea echipamentelor tehnologice"		**300** „Materii prime"	**1.644.000 lei**
423.000 lei	**291** „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"		**323** „Baracamente şi amenajări provizorii"	**896.000 lei**
			345 „Produse finite"	**780.000 lei**
220.000 lei	**392** „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar"		**411** „Clienţi"	**1.840.000 lei**
			107 „Rezultatul reportat"	**734.000 lei**

Suma de la **contul 107 „Rezultatul reportat"** de 734.000 lei a rezultat din următorul calcul:

– valoarea rămasă a construcţiilor	**1.104.000 lei**
– valoarea de vânzare a construcţiilor	**1.614.000 lei**
Diferenţă	**+ 510.000 lei**
– valoarea netă a baracamentelor (896.000 lei – 220.000 lei)	**676.000 lei**
– valoarea de vânzare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii	**900.000 lei**
Diferenţă	**+ 224.000 lei**
TOTAL diferenţe	**734.000 lei**

Societatea comercială „CONTINF" S.A. urmează a efectua plăţile către terţi: furnizori 632.000 lei şi efecte de plătit 368.000 lei.

Dacă cele două societăţi comerciale hotărăsc şi transferul datoriilor comerciale, reflectarea în contabilitate a operaţiilor economice generate de achiziţionare este efectuată astfel:

■ *vânzarea activelor*

7.114.000 lei	**5121** „Conturi la bănci în lei"	=	**2121** „Construcţii"	**1.216.000 lei**
112.000 lei	**2811** „Amortizarea construcţiilor"		**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	**2.631.000 lei**
872.000 lei	**2812** „Amortizarea echipamentelor tehnologice"		**300** „Materii prime"	**1.644.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

423.000 lei	**291** „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii“	**896.000 lei**
220.000 lei	**392** „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar“	**345** „Produse finite“	**780.000 lei**
632.000 lei	**401** „Furnizori“	**411** „Clienţi“	**1.840.000 lei**
368.000 lei	**403** „Efecte de plătit“	**107** „Rezultatul reportat“	**734.000 lei**

■ *restituirea sumelor către acţionari şi către terţi:*

4.200.000 lei	**1012** Capital subscris vărsat“	= **5121** „Conturi la bănci în lei“	**8.114.000 lei**
2.180.000 lei	**106** „Rezerve“		
734.000 lei	**107** „Rezultatul reportat“		
632.000 lei	**401** „Furnizori“		
368.000 lei	**403** „Efecte de plătit“		

■ *restituirea sumelor către acţionari (dacă datoriile comerciale au fost transferate cumpărătorului):*

4.200.000 lei	**1012** „Capital subscris vărsat“	= **5121** „Conturi la bănci în lei“	**7.114.000 lei**
2.180.000 lei	**106** „Rezerve“		
734.000 lei	**107** „Rezultatul reportat“		

2. *Utilizara conturilor de cheltuieli şi venituri excepţionale.*

a) Reflectarea operaţiilor contabile la Societatea comercială „CONTAB“ S.A.:

6.274.000 lei	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate“	= **5121** „Conturi la bănci în lei“	**8.114.000 lei**
1.840.000 lei	**6728** „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital“		

1.614.000 lei	**2121** „Construcţii“	= **6721** „Cheltuieli privind activele cedate“	**6.274.000 lei**
1.336.000 lei	**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru	**6728** Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital“	**1.840.000 lei**
1.644.000 lei	**300** „Materii prime“		
900.000 lei	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii“		
780.000 lei	**345** „Produse finite“		
1.840.000 lei	**411** „Clienţi“		

Scanned with OKEN Scanner

Societatea comercială „CONTINF" S.A. urmează a efectua plăţile către terţi: furnizori 632.000 lei şi efecte de plătit 368.000 lei.

Dacă cele două societăţi comerciale hotărăsc şi transferul datoriilor comerciale, reflectarea în contabilitate a operaţiilor economice generate de achiziţionare este efectuată astfel:

1.614.000 lei	**2121** „Construcţii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**7.114.000 lei**
1.336.000 lei	**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"		**401** „Furnizori"	**632.000 lei**
1.644.000 lei	**300** „Materii prime"		**403** „Efecte de plătit"	**368.000 lei**
900.000 lei	**323** „Baracamente şi amenajări provizorii"			
780.000 lei	**345** „Produse finite"			
1.840.000 lei	**411** „Clienţi"			

b) Reflectarea operaţiilor contabile la Societatea comercială „CONTINF" S.A.:

– *vânzarea activelor:*

8.114.000 lei	**5121** „Conturi la bănci în lei"	=	**7721** „Venituri din activele cedate"	**6.274.000 lei**
			7728 „Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital"	**1.840.000 lei**

– *descărcarea gestiunii:*

5.540.000 lei	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate"	=	**2121** „Construcţii"	**1.216.000 lei**
1.840.000 lei	**6728** „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"		**2123** „Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	**2.631.000 lei**
112.000 lei	**2811** „Amortizarea construcţiilor		**300** „Materii prime"	**1.644.000 lei**
872.000 lei	**2812** „Amortizarea echipamentelor tehnologice"		**323** „Baracamente şi amenajări provizorii"	**896.000 lei**
423.000 lei	**291** „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"		**345** „Produse finite"	**780.000 lei**
220.000 lei	**392** „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar"		**411** „Clienţi"	**1.840.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

Suma de la **contul 6721 „Cheltuieli privind activele cedate"** de 5.540.000 lei a rezultat din calculul:

– valoarea rămasă a construcţiilor	**1.104.000 lei**
– valoarea rămasă a maşinilor, utilajelor şi instalaţiilor de lucru	**1.336.000 lei**
– valoarea materiilor prime	**1.644.000 lei**
– valoarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii (netă)	**676.000 lei**
– valoarea produselor finite	**780.000 lei**
TOTAL	**5.540.000 lei**

■ *transferul cheltuielilor şi veniturilor la contul de rezultate:*

7.380.000 lei	**107** „Rezultatul reportat"	=	**6721** „Cheltuieli privind activele cedate"	**5.540.000 lei**
			6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital"	**1.840.000 lei**
6.274.000 lei	**7721** „Venituri din activele cedate"	=	**107** „Rezultatul reportat"	**8.114.000 lei**
1.840.000 lei	**7728** „Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital"			

■ *restituirea sumelor către acţionari şi către terţi:*

4.200.000 lei	**1012** „Capital subscris şi vărsat"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	**8.114.000 lei**
2.180.000 lei	**106** „Rezerve"			
734.000 lei	**107** „Rezultatul reportat"			
632.000 lei	**401** „Furnizori"			
368.000 lei	**403** „Efecte de plătit"			

Societatea comercială „CONTINF" S.A. urmează a efectua plăţile către terţi: furnizori 632.000 lei şi efecte de plătit 368.000 lei. Dacă cele două societăţi comerciale hotărăsc transferul datoriilor comerciale, reflectarea în contabilitate a operaţiilor economice generate de achiziţionare este efectuată astfel:

■ *vânzarea activelor:*

7.114.000 lei	**5121** „Conturi la bănci în lei"	=	**7721** „Venituri din activele cedate"	**6.274.000 lei**

Scanned with OKEN Scanner

632.000 lei	401 „Furnizori“		7728 „Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital“	1.840.000 lei
368.000 lei	403 „Efecte de plătit“			

■ *descărcarea gestiunii:*

5.540.000 lei	6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	=	2121 „Construcţii“	1.216.000 lei
1.840.000 lei	6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital“	=	2122 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)“	2.631.000 lei
112.000 lei	2811 „Amortizarea construcţiilor“		300 „Materii prime“	1.644.000 lei
872.000 lei	2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice“		323 „Baracamente şi amenajări provizorii“	896.000 lei
423.000 lei	291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“		345 „Produse finite“	780.000 lei
220.000 lei	392 „Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar“		411 „Clienţi“	1.840.000

■ *transferul cheltuielilor şi veniturilor la contul de rezultate:*

7.380.000 lei	107 „Rezultatul reportat“	=	6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	5.540.000 lei
			6728 „Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital“	1.840.000 lei
6.274.000 lei	7721 „Venituri din activele cedate“	=	107 „Rezultatul reportat“	8.114.000 lei
1.840.000 lei	7728 „Alte venituri excepţionale din operaţiuni de capital“			

■ *restituirea sumelor către acţionari:*

4.200.000 lei	1012 „Capital subscris vărsat“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	7.114.000 lei
2.180.000 lei	106 „Rezerve“			
734.000 lei	107 „Rezultatul reportat“			

Scanned with OKEN Scanner

10.3.2. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale

10.3.2.1. Delimitări şi structuri ale fuziunii

Fuziunea reprezintă una din formele concentrării de capitaluri (economic, tehnic, uman), în vederea supravieţuirii sau dezvoltării, a două sau mai multe societăţi pe piaţa concurenţială. În ţara noastră se întâlnesc şi alte forme ale concentrării de capitaluri cum sunt:

- diferitele forme de asociere ale societăţilor comerciale prevăzute în Legea nr. 15/1990;
- societăţile din cadrul grupului între care există participaţii unilaterale sau reciproce, reglementate de legislaţia specifică.

Cu toate că motivaţia reunirii mai multor entităţi economico-sociale este identică, fuziunea se delimitează de celelalte forme de concentrare, atât sub aspect juridic cât şi sub aspectul mărimii şi naturii aportului societăţilor participante. Astfel:

a) fuziunea conduce la crearea unei noi societăţi cu personalitate juridică distinctă sau, după caz, la dizolvarea unei societăţi prin transferul patrimoniului său unei alte societăţi având personalitate juridică proprie. Celelalte forme de concentrare de capitaluri nu conduc la apariţia unei noi societăţi sau la dispariţia uneia dintre societăţile participante, acestea menţinându-şi personalitatea juridică;

b) fuziunea presupune reunirea întregului patrimoniu al societăţilor participante. Celelalte forme de concentrare de capitaluri constau în transferul parţial de capitaluri, fie sub forma lichidităţilor la societăţile din cadrul grupului (participaţii şi creanţe legate de participaţii), fie sub forma unor active corporale (clădiri, utilaje, terenuri) sau necorporale (licenţe, mărci, know-how) la societăţile aflate în diferite forme de asociere.

Fuziunea este caracteristică economiilor descentralizate. În cadrul acestora ea poate fi realizată între societăţi cu capital de stat sau între societăţi cu capital privat. De asemenea, ea poate avea loc între societăţi de aceeaşi formă juridică sau de forme diferite (societăţi de capitaluri – pe acţiuni, cu răspundere limitată, în comandită pe acţiuni sau societăţi de persoane – în nume colectiv, în comandită simplă). Între diferitele forme de organizare juridică a societăţilor participante la fuziune există deosebiri în ceea ce priveşte modalităţile juridice de realizare.

Fuziunea reprezintă un mijloc de actualitate sau perimat de evoluţie a diferitelor economii naţionale având la bază finalităţi economico-sociale diferite. După obiectivul său economico-social fuziunea poate fi:

a) Fuziune-creare. În acest caz, două sau mai multe societăţi se asociază pentru a constitui un nou ansamblu economic, mai coerent. Patrimoniul lor este transmis integral către o societate care se constituie. În literatura de specialitate acest tip de fuziune mai poartă denumirea de fuziune-contopire sau de fuziune-reunire. Printre cauzele care conduc la acest tip de fuziune se pot enumera:

Scanned with OKEN Scanner

– dezvoltarea economică, fie pentru specializarea într-un anumit gen de activitate, fie pentru diversificarea activităţilor desfăşurate, fie pentru a se profita de sinergiile care există între societăţile participante;
– mai buna adaptare la condiţiile pieţei;
– redresarea unor societăţi aflate în criză fie datorită factorilor exogeni (crize sectoriale sau macroeconomice), fie datorită factorilor endogeni (incapacitatea conducerii societăţii de a-i asigura perenitatea);
– atingerea rapidă a unei mărimi necesare introducerii pe piaţa de capital;
– evitarea unei concurenţe sterile şi dăunătoare.

b) Fuziune-absorbţie. În acest caz este vorba de cumpărarea unei societăţi de către altă societate, decontarea tranzacţiei făcându-se prin emiterea, de către societatea cumpărătoare (absorbantă), a unor titluri care vor reveni acţionarilor sau asociaţilor societăţii vânzătoare (absorbită). Aceştia din urmă pot opta fie pentru încasarea drepturilor lor băneşti prin vânzarea titlurilor primite în urma tranzacţiei comerciale, fie pentru păstrarea titlurilor şi participarea la rezultatele viitoare ale societăţii absorbante.

c) Fuziunea-mijloc de restructurare internă. Acest tip de fuziune este specific grupurilor care se restructurează fie pentru a reduce numărul de societăţi componente, fie pentru a lichida societăţile rămase fără obiect de activitate, fie pentru a compensa, la nivelul grupului, rezultatele negative cu cele pozitive.

Fuziunea, în general, poate fi abordată sub următoarele aspecte: economic, juridic, fiscal şi financiar-contabil.

A. Sub aspect economic, fuziunea reprezintă operaţia de transmitere a patrimoniului uneia sau mai multor societăţi fie către o societate existentă, fie unei societăţi noi pe care o constituie.

Această definiţie se regăseşte în legislaţia mondială în domeniu, fiind menţionată în coduri comerciale, legi, decrete sau ordonanţe precum şi în directive ale diferitelor comunităţi economice (Directivele a III-a şi a IV-a ale Uniunii Europene).

Legislaţia românească, prin Decretul nr. 31/1954, prezintă fuziunea ca fiind operaţia prin care două sau mai multe societăţi comerciale se reunesc pentru a forma una singură, fiind prezentată ca un mod de încetare a personalităţii juridice alături de divizare şi dizolvare.

De asemenea, fuziunea este menţionată în Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990, republicată.

Aspectul economic al fuziunii se referă şi la finalităţile ei economice, prezentate anterior. Din acest punct de vedere se poate spune că fuziunea, mai ales cea al cărei mobil îl constituie dezvoltarea economică, a fost preponderentă în ţările cu o economie de piaţă dezvoltată în perioada anilor '70-'80, odată cu marea concentrare a capitalului. La ora actuală în aceste ţări fuziunea este mai puţin utilizată pentru dezvoltare, întâlnindu-se mai ales în formele sale de fuziune-absorbţie şi mijloc de restructurare internă.

Scanned with OKEN Scanner

Cu toate că ultimele patru decenii parcurse de economia românească s-au caracterizat prin excesiva centralizare a activităţilor economice, nu se poate vorbi de existenţa unor operaţii de fuziune aşa cum erau ele reglementate de Codul comercial şi de Decretul nr. 31/1954. În ultimii ani fuziunea a fost utilizată pentru reorganizarea societăţilor cu capital de stat, mai întâi prin divizare, iar apoi prin concentrarea de capitaluri în vederea supravieţuirii, evitării şomajului şi dezvoltării în actualele condiţii economice. În paralel cu continuarea procesului de restructurare şi/sau privatizare a societăţilor cu capital de stat, fuziunea va interveni tot mai des la societăţile cu capital privat mai ales ca mijloc de asociere în vederea dezvoltării, mai bunei adaptări la condiţiile economiei de piaţă şi introducerii pe piaţa de capital.

B. Sub aspect juridic fuziunea este o operaţie de restructurare a societăţilor comerciale având ca efecte:

- încetarea personalităţii juridice a unei societăţi ca urmare a dizolvării ei anticipate, fără lichidare;
- transmiterea universală a patrimoniului său către societatea absorbantă sau nonconstituită;
- atribuirea de acţiuni sau părţi sociale ale societăţii absorbante sau nou create către asociaţii societăţii care dispare;
- majorarea capitalului social al societăţii absorbante, respectiv formarea capitalului social al societăţii care ia fiinţă.

Pe plan mondial sunt stipulate, din punct de vedere juridic, regulile şi formalităţile procedurii de fuziune în toate etapele sale.

Cadrul juridic românesc al fuziunii este la ora actuală incomplet şi neunitar cuprinzând unele precizări ale Decretului nr. 31/1954, Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990, modificată şi completată prin Ordonanţa de Urgenţă nr. 32/1997, hotărâri ale guvernului privind reorganizarea societăţilor comerciale cu capital de stat.

Legea nr. 31/1990 prevede condiţiile de validitate şi executare ale fuziunii care se referă la: condiţii generale, intervenţia instanţei judecătoreşti, opoziţia creditorilor sociali, condiţiile financiare ale fuziunii, condiţiile de formă şi de publicitate ale fuziunii.

Regimul de drept comun instituit de Legea nr. 31/1990 legat de fuziune coincide în general cu regimul legal al fuziunii societăţilor comerciale cu capital de stat instituit în principal prin Ordonanţa Guvernului nr. 49/1994 aprobată, cu modificări, prin Legea nr. 19/1995.

C. Sub aspect fiscal fuziunea este reglementată în legislaţia mondială în ceea ce priveşte: impozitul pe profit, TVA şi taxe asupra salariilor. Impozitul pe profit este supus unor reglementări fiscale speciale în cazul fuziunii care îmbracă forma unor facilităţi fiscale dacă societăţile participante la operaţie îndeplinesc anumite condiţii. În caz contrar, fuziunea antrenează aceleaşi consecinţe fiscale ca şi dizolvarea. Impozitul pe profit luat în discuţie este pe de o parte impozitul pe ultimul exerciţiu înainte de fuziune, iar pe de altă parte, impozitul pe plus valoarea netă aferentă activelor şi datoriilor care compun aportul la fuziune, dacă acesta este evaluat la valori de piaţă şi nu la valori contabile.

Scanned with OKEN Scanner

În ţara noastră nu există la ora actuală reglementări fiscale specifice fuziunii cu excepţia Ordonanţei Guvernului nr. 70/1994 şi Instrucţiunilor de aplicare a acesteia care însă fac referiri lapidare şi cu caracter general la perioada impozabilă din cursul anului fiscal al contribuabilului care s-a reorganizat prin fuziune şi la natura rezultatului supus impozitării (în cazul pierderii, aceasta se transferă entităţii create prin fuziune). Este necesar ca această reglementare să fie îmbunătăţită prin particularizări, atât în ceea ce priveşte impozitul pe profit, cât şi în ceea ce priveşte alte impozite şi taxe la care sunt supuse societăţile participante la fuziune.

D. Aspectele financiar-contabile. În legislaţia românească aspectele financiare ale operaţiei de fuziune nu sunt complet reglementate. Legea nr. 31/1990, ca principal act normativ în domeniu, se referă doar la condiţiile de validitate şi de realizare a fuziunii. Ordonanţa nr. 32/1997 prevede întocmirea unui „proiect de fuziune" care se referă la unele aspecte financiare ale operaţiei (evaluarea aportului societăţilor participante, stabilirea raportului de schimb şi stabilirea mărimii primei de fuziune), dar lasă pe seama societăţilor participante stabilirea condiţiilor financiare concrete ale fuziunii. Doar în ceea ce priveşte prima de fuziune, Legea contabilităţii nr. 82/1991 face precizarea că primele legate de capital (inclusiv prima de fuziune) reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale.

În ceea ce priveşte aspectele contabile ale fuziunii, Legea nr. 31/1990 şi Ordonanţa nr. 32/1997 fac precizări doar în privinţa bilanţului care trebuie întocmit cu ocazia fuziunii de către societăţile participante şi depus la Registrul Comerţului. Societatea care încetează să existe trebuie să depună la acelaşi registru o declaraţie despre modul cum a hotărât să stingă pasivul său. De asemenea, modul de contabilizare a fuziunii nu este prevăzut explicit în reglementările contabile actuale.

În urma celor expuse se consideră utilă prezentarea fuziunii sub aspect financiar, aşa cum este ea realizată în practica internaţională şi sub aspect contabil, în condiţiile legislaţiei actuale româneşti. În acest context se prezintă următoarele aspecte:

- evaluarea aportului la fuziune;
- stabilirea raportului de schimb;
- determinarea mărimii primei de fuziune;
- contabilizarea operaţiei de fuziune în contextul legislaţiei actuale româneşti.

10.3.2.2. Evaluarea aportului la fuziune

Prin aportul la fuziune se înţelege patrimoniul compus din totalitatea activelor şi pasivelor, care este transmis în cadrul operaţiei de fuziune între societăţile participante. Necesitatea evaluării patrimoniului transmis intervine în toate cele trei tipuri ale fuziunii: fuziunea-creare, fuziunea-absorbţie şi fuziunea-mijloc de restructurare internă. În toate cele trei cazuri cel puţin o societate se dizolvă trasmiţându-şi patrimoniul unei alte societăţi şi o altă societate primeşte acest aport care îi va majora capitalul social.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea aportului la fuziune constă în determinarea valorii activelor şi pasivelor transmise prin fuziune. Valoarea astfel determinată va sta la bază contabilizării, pe de o parte a elementelor de patrimoniu ale societăţii care îşi transmite activele şi pasivele, iar pe de altă parte, a intrării acestor active şi pasive la societatea care le primeşte în urma fuziunii.

În cele mai multe cazuri evaluarea activelor şi pasivelor se face la valoarea lor contabilă din considerentul simplificării înregistrărilor contabile privind ieşirea elementelor de patrimoniu, care vor utiliza valorile istorice existente în contabilitatea societăţii care se dizolvă.

Uneori, însă, valoarea contabilă a unor active transmise este corectată (reestimată) pentru a se ajunge la valoarea de utilitate sau venală a acestora. Valoarea de utilitate o înlocuieşte pe cea contabilă mai ales în cazurile în care se transmit imobilizări necorporale (în special fond comercial) care sunt evaluate doar parţial în contabilitate. De asemenea, poate fi corectată şi valoarea contabilă a unor pasive care sunt aduse la valori actuale. Valoarea de utilitate a activelor, respectiv valoarea actuală a pasivelor, nu este obligatoriu să fie respectată în evaluarea aportului. Ea constituie mai degrabă o referinţă în stabilirea valorii de aport care poate varia între valoarea contabilă şi valoarea de utilitate.

Utilizarea altor valori decât cele contabile conduce la apariţia unor plusuri sau minusuri de fuziune, determinate ca diferenţă între valoarea de utilitate (valoarea actuală) şi valoarea contabilă. Acestea vor fi contabilizate atât în contabilitatea societăţii care îşi transmite respectivele bunuri cât şi în contabilitatea societăţii care le primeşte.

Pe plan mondial se recomandă recurgerea la valori contabile sau economice (valori de utilitate) în funcţie de tipul fuziunii. Astfel, pentru fuziunea-absorbţie şi pentru restructurările interne se recomandă utilizarea valorilor contabile, în timp ce la fuziunea-creare, se recomandă utilizarea valorilor de utilitate.

10.3.2.3. Stabilirea raportului de schimb

Evaluarea aportului la fuziune a urmărit cunoaşterea valorii absolute a capitalului societăţii nou create în cazul fuziunii-creare sau a societăţii absorbante în cazul fuziunii-absorbţie. Fuziunea destinată restructurării interne se circumscrie, ca modalitate practică de realizarea, fuziunii-absorbţie.

În ambele cazuri este, însă, necesar să se determine şi remunerarea participanţilor la fuziune care diferă în funcţie de tipul acesteia.

- Astfel, în cazul fuziunii-creare trebuie să se determine ponderea care îi revine fiecărei societăţi participante în capitalul societăţii rezultante a fuziunii. Cu alte cuvinte, se vor calcula noile participaţii, în valoare relativă, ale fiecărui grup de acţionari sau asociaţi la rezultatele favorabile sau nefavorabile pe care le va produce patrimoniul lor reunit.
- În cazul fuziunii-absorbţie care, în fapt, este o vânzare a unei societăţi, remunerarea revine vânzătorului căruia trebuie să i se acorde din partea societăţii

Scanned with OKEN Scanner

cumpărătoare un anumit număr de titluri drept plată a tranzacţiei. Acesta le va putea vinde dacă societatea cumpărătoare este cotată la bursă sau le va putea păstra şi participa, în consecinţă, la rezultatele societăţii vânzătoare.

În ambele situaţii remunerarea societăţilor participante, care trebuie să fie echitabilă, se face prin determinarea unui raport de schimb care mai poartă numele de **raport de paritate** sau **paritate**. Determinarea propriu-zisă a acestuia diferă de la un tip de fuziune la altul.

10.3.2.4. Stabilirea raportului de schimb în cazul fuziunii-creare

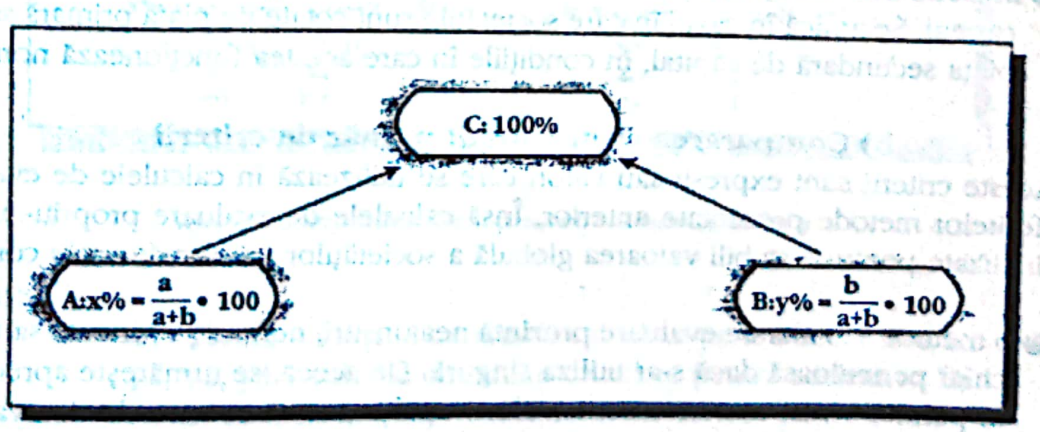
Fuziunea-creare poate fi percepută ca o comparaţie între două entităţi economice, între cele două valori economice pe care le reprezintă. Rezultatul comparaţiei trebuie să asigure echitatea dintre societăţile participante la fuziune, să reflecte obiectiv poziţia fiecăreia dintre ele şi a acţionarilor lor în cadrul noii societăţi care se creează. Rezultatul comparaţiei dintre valorile societăţilor participante se concretizează într-un raport de schimb care indică contribuţia exprimată în valori relative a societăţilor care se dizolvă în capitalul social al noii societăţii. Raportul de schimb serveşte pentru determinarea numărului de titluri pe care le vor primi cele două sau mai multe grupuri de acţionari, precum şi a participării acestora la rezultatele viitoare ale societăţii create.

Valoarea economică a unei societăţi este dată de toate subsistemele sale: economic, financiar, tehnic, uman. Pentru aprecierea lor calitativă şi cantitativă se apelează la metodele de evaluare economică.

Pentru asigurarea echităţii între societăţile participante la fuziune în practica mondială se utilizează două metode:

a) Compararea unor valori absolute

Aceasta constă în evaluarea, prin metode identice, a societăţilor după care raportul de schimb dintre ele se determină matematic, conform următoarei scheme:



Metoda comparării unor valori absolute

Scanned with OKEN Scanner

unde:

A, B – societăţile care fuzionează;
C – societatea care se crează;
a, b – valorile societăţilor A, respectiv B, determinate prin metode de evaluare identice;
x%, y% – ponderea societăţii A, respectiv B în capitalul noii societăţi C.

Evaluarea societăţilor se poate face prin una dintre următoarele metode:

- **Metode patrimoniale**, care privesc societatea ca o sumă a valorii elementelor sale luate separat. Utilizează datele contabilităţii pe care de cele mai multe ori le corectează pentru a le apropia de valorile de piaţă ale momentului în care se face evaluarea.
- **Metode de rentabilitate**, care consideră că valoarea societăţii este dată de capacitatea acesteia de a obţine profit. În acest caz valoarea societăţii se determină pe baza elementului care se înnoieşte continuu şi care este rezultatul contabil citit din bilanţul contabil. Uneori acesta este corectat datorită incidenţei fiscalităţii, metodologiei contabile şi distorsiunilor voite ale rezultatului financiar. Diferitele forme ale rezultatului sunt estimate pe un orizont de previziune determinat în funcţie de aprecierile evaluatorului privind durata de menţinere a actualelor condiţii de exploatare ale societăţii evaluate sau sectorului de activitate căruia îi aparţine. Aceste rezultate estimate sunt apoi readuse în valori ale prezentului (actuale) prin aplicarea unei rate de actualizare. Rata de actualizare se determină în funcţie de costul capitalului investit în societate şi de riscurile privind obţinerea rezultatelor viitoare.
- **Metode bazate pe noţiunea de good-will**, care permit stabilirea valorii elementelor intangibile care dau valoare unei societăţi, alături de elementele materiale şi care nu sunt reflectate sau sunt reflectate incomplet în contabilitate, în rândul imobilizărilor necorporale. Se utilizează în cazul societăţilor ale căror active sunt constituite în mare măsură din elemente intangibile.
- **Metode bursiere**, care reflectă modul cum sunt evaluate societăţile pe piaţa de capital. Se aplică în cazul în care societăţile sunt cotate pe piaţa primară sau pe piaţa secundară de capital, în condiţiile în care acestea funcţionează normal.

b) Compararea unui anumit număr de criterii

Aceste criterii sunt expresii sau valori care se utilizează în calculele de evaluare ale diferitelor metode prezentate anterior. Însă calculele de evaluare propriu-zise nu sunt finalizate pentru a stabili valoarea globală a societăţilor din următoarele considerente:

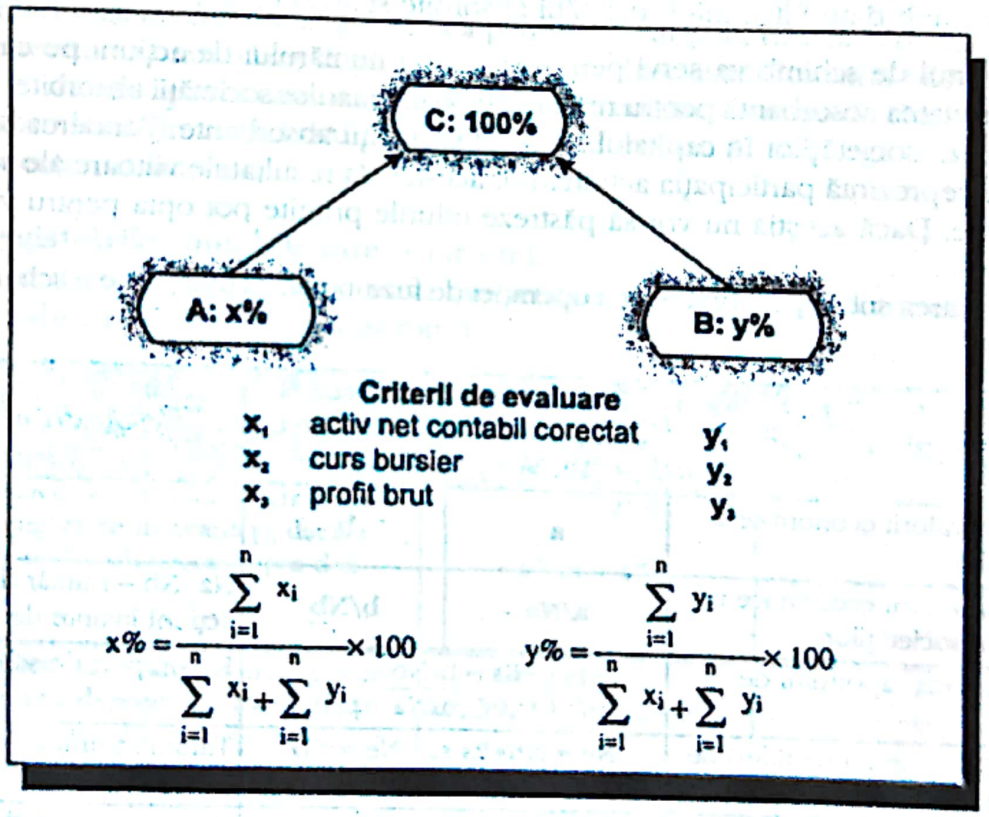
- o metodă sau alta de evaluare prezintă neajunsuri, nefiind pertinentă sau fiind chiar periculoasă dacă s-ar utiliza singură. De aceea, se urmăreşte aprecierea în paralel a mai multor criterii (valori) aparţinând unor metode de evaluare diferite;

Scanned with OKEN Scanner

- evaluarea societăţilor prin metode directe de evaluare utilizează, uneori, tehnici complexe (de exemplu în cazul metodelor de rentabilitate) care câte odată sunt ocolite;
- unele metode de evaluare nu reflectă doar datele specifice societăţii, ci şi unii factori independenţi de aceasta.

Printre criteriile utilizate pentru determinarea raportului de schimb dintre societăţile participante se pot enumera: activ net contabil corectat, curs bursier, profit brut sau net, activ net contabil, cash-flow brut sau net, dividente, cifră de afaceri, PER (price earning ratio), capitaluri proprii, valoare substanţială, valoare lichidativă.

Aplicarea celei de-a doua metode de stabilire a raportului de schimb constă în determinarea ponderii parţiale a fiecărei societăţi participante la fuziune în capitalul noii societăţi în funcţie de fiecare criteriu de evaluare ales şi apoi în determinarea ponderii finale. Schematic, această procedură se prezintă astfel:



Metoda comparării unui anumit număr de criterii

unde:

x1, x2, x3 – valorile criteriului calculate pentru societatea A;
y1, y2, y3 – valorile criteriului calculate pentru societatea B;
i – criteriul ales;
n – numărul de criterii.

Scanned with OKEN Scanner

10.3.2.5. Stabilirea raportului de schimb în cazul fuziunii-absorbţie

Acest tip de fuziune este un mijloc particular de a plăti pentru achiziţia unei societăţi prin emiterea de titluri ale societăţii cumpărătoare (absorbante) în limita valorii aportului societăţii cumpărate (absorbite). Numărul de titluri care vor fi emise şi care vor reveni acţionarilor sau asociaţilor societăţii absorbite se determină pe baza unui raport de schimb.

Raportul de schimb se stabileşte parcurgând paşii următori:

- ⇨ se determină valoarea economică a celor două societăţi participante utilizând o metodă identică de evaluare;
- ⇨ se determină valoarea de acţiune pentru amble societăţi, divizându-le valoarea cu numărul lor de acţiuni avute înainte de fuziune;
- ⇨ se face raportul între valorile unitare astfel obţinute care reprezintă raportul de schimb dintre acţiunile societăţii absorbite şi absorbante.

Raportul de schimb va servi pentru stabilirea numărului de acţiuni pe care le va emite societatea absorbantă pentru remunerarea acţionarilor societăţii absorbite, precum şi a ponderii societăţilor în capitalul social al societăţii absorbante. Ponderea societăţii absorbite reprezintă participaţia acţionarilor acesteia la rezultatele viitoare ale societăţii absorbante. Dacă aceştia nu vor să păstreze titlurile primite pot opta pentru vânzarea lor.

Derularea sub aspect financiar a operaţiei de fuziune-absorbţie poate fi schematizată astfel:

Operaţii financiare	**Societatea absorbantă A 100%**	**Societatea absorbită B 100%**	**Observaţii**
Stabilirea valorii economice a societăţilor	**a**	**b**	
Stabilirea valorii economice pe acţiune a societăţilor	**a/Na**	**b/Nb**	Na, Nb – număr de acţiuni înainte de fuziune
Determinarea raportului de schimb	$Rs = \frac{b/Nb}{a/Na}$		Rs – raport de schimb
Calculul numărului de titluri de emis de către A	$Ne = Nb \bullet Rs$ sau $Ne = \frac{b}{a/Na}$		Titlurile primite de B pot fi vândute
Calculul ponderii celor două societăţi în capitalul societăţii A (x%, y%)	$x\% = 100\%-y\%$ $y\% = \frac{Ne}{Na+Ne} \bullet 100$		Titlurile primite de B pot fi păstrate pentru obţinerea de dividende

În cazul fuziunii-absorbţie apare şi prima de fuziune ce reprezintă o plată din partea acţionarilor societăţii absorbite pentru dreptul de a intra în societatea absorbantă. Se calculează ca diferenţă între valoarea aportului societăţii absorbite (evaluat la valori contabile sau economice) în capitalul societăţii absorbante şi mărimea majorării de capital la societatea absorbantă (evaluată la valoarea nominală a acţiunilor sale).

Scanned with OKEN Scanner

10.3.2.6. Contabilizarea fuziunii

Tratarea sub aspect contabil a fuziunii, fie că este vorba de o fuziune-creare, fie o fuziune-absorbţie este aproximativ identică. Tratarea contabilă constă în lucrări contabile şi înregistrări contabile.

Lucrările contabile care trebuie efectuate sunt:

- întocmirea unui bilanţ de fuziune la toate societăţile participante la operaţie. Această obligaţie este stipulată în art. 27 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 care arată că bilanţul contabil se întocmeşte obligatoriu anual, precum şi în situaţia fuziunii sau încetării activităţii persoanelor juridice;
- inventarierea patrimoniului înainte de fuziune la societăţile care îşi încetează activitatea (se dizolvă) după fuziune (societăţile participante la fuziunea-creare şi societatea absorbită la fuziunea-absorbţie).
  Această obligaţie este stipulată în art. 8 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 care arată că persoanele juridice sau fizice obligate să ţină contabilitate trebuie să efectueze inventarierea generală a patrimoniului şi cu ocazia fuziunii;
- întocmirea unui bilanţ după fuziune în urma înregistrărilor contabile specifice, de către societatea care se creează în cazul fuziunii-creare sau de către societatea absorbantă în cazul fuziunii-absorbţie, conform art. 27 din Legea contabilităţii menţionat anterior.

Înregistrările contabile care se fac sunt:

1. Cazul societăţii care se dizolvă (societăţile participante la fuziunea-creare şi societatea absorbită la fuziunea-absorbţie):

	Explicaţii	Formule contabile	Valori utilizate
1.	Eliminarea activelor considerate non-valori ca urmare a dizolvării (cheltuieli de constituire, cheltuieli de înregistrare în avans şi, dacă e cazul, cheltuieli de cercetare-dezvoltare)	**6728 = %** **201** **203** **6718 = 471**	– valori contabile – valori contabile
2	Transferul la venituri a provizioanelor pentru depreciere, a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli şi a subvenţiilor pentru investiţii	**Grupele 29, 39, 49, 59 = 7873** **151 = 7872** **131 = 7727**	– valori contabile – valori contabile – valori contabile
3	Transmiterea activelor şi pasivelor către societatea care se creează sau societatea absorbită – cazul particular al imobilizărilor	**461/soc. creată = 7728 (soc. absorbită)** **% = 2...** **281** **6728**	– valoare contabilă sau corectată – valoare contabilă – valoare amortizată – valoare neamortizată

Scanned with OKEN Scanner

	Explicaţii	Formule contabile	Valori utilizate
	– alte elemente de activ	**461/soc. creată = 7718 (soc. absorbită)** **6718 = %** **3...** **4...** **5...**	– valoare contabilă sau corectată – valoare contabilă
	– elemente de pasiv (dacă ar fi reglementat, s-ar include în rândul datoriilor şi impozitul pe rezultatul fuziunii)	**% = 462/ soc. creată** **16... (soc. absorbită)** **4...** **5...**	– valoare contabilă (uneori, valoare corectată)
4	Calculul şi înregistrarea impozitului pe rezultatul fuziunii şi închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri	**691 = 441** **121 = %** **6718** **6728** **691** **% = 121** **7718** **7727** **7728** **7872** **7873**	
5	Transmiterea capitalurilor proprii pentru crearea sau majorarea capitalului social al societăţii create, respectiv absorbite. Dacă diferenţele din reevaluare şi primele legate de capital nu au fost încă asimilate capitalului social sau rezervelor, acestea ar intra în formula de mai sus	**% = 456/ soc. creată** **1012 (soc. absorbită)** **106** **107** **11...** **14...** **121**	
6	Stingerea obligaţiei faţă de acţionarii societăţii create sau absorbante prin anularea creanţei şi datoriei legate de aporturile efectuate către aceeaşi societate	**456/soc. creată = 461/soc. creată** **(soc. absorbită) (soc. absorbită)** **462/soc. creată = 456/soc. creată** **(soc. absorbită) (soc. absorbită)**	– valoarea aportului de active – valoarea aportului de pasive

La operaţia 3, în rândul pasivelor transmise este inclus şi impozitul datorat bugetului de stat pentru:

– rezultatul fuziunii (determinat ca diferenţă între plusvalorile şi minusvalorile aferente elementelor de activ şi pasiv componente ale aportului la fuziune, în

Scanned with OKEN Scanner

cazul în care acestea sunt evaluate la valori contabile corectate). Acest impozit nu este actualmente reglementat în legislaţia românească;
- diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile generate de dizolvare (venituri din provizioane şi subvenţii trecute la venituri, cheltuieli privind anularea non-valorilor – cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare-dezvoltare, cheltuieli înregistrate în avans). Acest rezultat se impozitează cu cota legală de 38%.

Filiera de înregistrări se opreşte aici, toate conturile fiind soldate, iar patrimoniul societăţilor în cauză fiind dizolvat.

2. Cazul societăţii create (fuziune-creare) sau al societăţii absorbante (fuziune-absorbţie).

	Explicaţii	Formule contabile	Valori utilizate
1	Crearea sau majorarea capitalului social prin preluarea societăţii (societăţilor) care se dizolvă – cazul fuziunii-creare	456/soc. 1 = 1011 soc. 2	– valoarea aportului exprimat în valori contabile sau corectate
	– cazul fuziunii-absorbţie	456/soc. absorbită = % 1011 1041	– valoarea aportului – valoarea nominală a acţiunilor societăţii absorbante – (valoarea aportului – valoarea nominală a acţiunilor)
2	Eliberarea aporturilor – aport de active – aport de pasive	% = 456/soc. 1 2.. soc. 2 3.. 4.. 5.. 456/soc. 1 = % soc. 2 16.. (soc. 4.. absorbită) 5..	– valoarea activelor aportate exprimate la valori contabile sau/şi corectate – valoarea pasivelor care rămân în general evaluate la valori contabile
3	Transferul capitalului social nevărsat la capital vărsat	1011 = 1012	

La operaţia 1 majorarea capitalului social, înregistrată cu ajutorul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**, se face:
- cu valoarea capitalurilor proprii ale societăţilor care se dizolvă compuse din: capital social, rezerve, rezultat reportat, fonduri, provizioane reglementate şi

Scanned with OKEN Scanner

eventual din prime legate de capital şi diferenţe din reevaluare, dacă aporturile se fac la valori contabile;
– cu valoarea aceloraşi capitaluri proprii, majorată cu aşa-numitul rezultat al fuziunii calculat ca diferenţă între plusvalorile şi minusvalorile de fuziune, dacă aporturile se fac la valori contabile corectate.

Acest rezultat al fuziunii nu se contabilizează distinct în contabilitatea societăţii create, respectiv absorbante pentru că:
– este inclus în creanţa faţă de acţionarii societăţii participante la fuziunea-creare sau fuziunea-absorbţie reflectată cu ajutorul **contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"**;
– activele aportate sunt înregistrate direct la valoarea lor corectată.

Rezultatul fuziunii nu trebuie confundat cu prima de fuziune. Primul se referă la aportul la fuziune şi este diferenţa dintre valoarea corectată şi cea contabilă a acestui aport. Al doilea se obţine ca diferenţă între majorarea capitalului societăţii care se creează sau absorbantă exprimat în valori nominale ale acţiunilor sale şi valoarea aportului celorlalte (celeilalte) societăţi – fie că este exprimat în valori contabile, fie în valori corectate.

Prezentarea contabilizării fuziunii a avut în vedere situaţia unor societăţi independente, între care nu există relaţii de participaţii. În cazul în care o societate deţine la cealaltă titluri de participare sau participaţiile sunt reciproce, intervin în plus, faţă de înregistrările prezentate mai sus, unele înregistrări specifice legate de anularea respectivelor titluri la societăţile în cauză.

Pentru înţelegerea filierei de înregistrări contabile ale fuziunii redăm un exemplu bazat pe următoarele ipoteze:
– s-a optat pentru o fuziune-absorbţie, având în vedere că înregistrările acesteia sunt aproximativ identice cu cele ale fuziunii-creare; în plus, apare şi prima de fuziune care trebuie exemplificată;
– aportul la fuziune va fi evaluat la valori corectate şi nu contabile, pentru a putea fi exemplificată varianta cea mai complexă;
– raportul de schimb dintre cele două societăţi va fi stabilit prin raportarea valorilor economice ale societăţilor, determinate prin metoda de evaluare patrimonială „activ net contabil corectat" (ANCC). Alegerea se bazează pe faptul că valorile actuale ale elementelor patrimoniului societăţii absorbite se cunosc de la etapa precedentă (evaluarea aportului la valori corectate).

Exemplu: Fie o societate absorbantă notată cu A şi o societate absorbită notată cu B ale căror bilanţuri de fuziune se prezintă astfel (bilanţul societăţii B este stabilit după inventarierea patrimoniului său).

Scanned with OKEN Scanner

ACTIV	Societatea A	Societatea B	PASIV	Societatea A	Societatea B
Cheltuieli de constituire	60.000	80.000	Capital social	1.800.000 (90 acţ. x 2000)	1.050.000 (1.050 acţ. x 1000)
– Amortizare	20.000	30.000	Rezerve	550.000	750.000
Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	132.000	170.000	Rezultat reportat	255.000	180.500
– Amortizare	12.000	20.000	Subvenţii pentru investiţii	405.000	70.000
Fond comercial	500.000	–	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	50.000	85.000
Terenuri	550.000	700.500	Credite bancare	350.000	630.000
Clădiri	2.200.00	–	Furnizori	250.000	300.000
– Amortizare	800.000	–	Datorii fiscale	280.000	75.000
Utilaje	1.750.00	–	Datorii sociale	140.000	120.000
– Amortizare	850.000	–			
Instalaţii	–	1.200.000			
– Amortizare	–	275.000			
Titluri de participare	80.000	1.500			
Stocuri	300.000	650.000			
– Provizion pentru depreciere	50.000	–			
Clienţi	220.000	475.000			
Cheltuieli înregistrate în avans	–	6.500			
Disponibilităţi	20.000	302.000			
TOTAL ACTIV	4.080.00	3.260.500	**TOTAL PASIV**	4.080.000	3.260.500

Notă: Cifrele sunt în mii lei.

Se cere: evaluarea aportului societăţii B, determinarea raportului de schimb, stabilirea mărimii primei de fuziune şi contabilizarea fuziunii la cele două societăţi.

a) Evaluarea aportului societăţii B

Aportul acestei societăţi, alcătuit din activele şi pasivele patrimoniului său, va fi evaluat astfel:

Active:

- existente în bilanţ, considerate a avea valoare economică – la valori corectate în funcţie de preţurile pieţei;
- existente în bilanţ, considerate nonvalori – se elimină;
- se adaugă activelor bilanţiere elemente intangibile necontabilizate, sub denumirea de fond comercial;

Scanned with OKEN Scanner

Pasive:

- existente în bilanţ – la valori contabile;
- existente în bilanţ, dar considerate surse de impozit amânat la plată – se elimină prin trecerea la venituri;
- se adaugă pasivelor bilanţiere datorii fiscale privind rezervele legale constituite iniţial din profitul brut şi privind rezultatul net al fuziunii.

Rezultatul net al fuziunii se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile generate de dizolvarea în vederea fuziunii a societăţii B. Acesta se presupune că suportă un impozit de 38%, indiferent că baza de impozitare o constituie plusvaloarea netă de fuziune (plusvalori – minusvalori aferente activelor şi eventual pasivelor aportate) sau alte venituri şi cheltuieli generate de dizolvare.

Elemente de patrimoniu	Valori contabile (nete)	Valori corectate	Rezultatul fuziunii
Cheltuieli de constituire	50.000	0	-50.000
Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	150.000	0	-150.000
Fond comercial	0	250.000	+250.000
Titluri de participare	1.500	1.000	-500
Terenuri	700.500	1.350.000	+649.500
Instalaţii	925.000	1.750.000	+825.000
Stocuri	650.000	650.000	0
Clienţi	475.000	400.000	-75.000
Disponibilităţi băneşti	302.000	302.000	0
Cheltuieli înregistrate în avans	6.500	0	-6.500
TOTAL ACTIVE	3.260.500	4.703.000	+1.442.500
Subvenţii pentru investiţii	70.000	0	+70.000
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	85.000	0	+85.000
Credite bancare pe termen lung	630.000	630.000	0
Furnizori	300.000	300.000	0
Datorii sociale	120.000	120.000	0
Datorii fiscale, din care: – citite din bilanţul elaborat înainte de fuziune	75.000	75.000	0
– aferente rezervelor legale	285.000 (contabilizat ulterior)	285.000	0
– aferente rezultatului fuziunii (1.597.500 x 38%)	607.050 (contabilizat ulterior)	607.050	0
TOTAL DATORII	2.172.050	2.017.050	+1.597.500

Scanned with OKEN Scanner

Valoare aport = Active corectate – Datorii corectate (sau impozitul pe rezultatul fuziunii)

sau

= Total active – Total datorii (inclusiv subvenţiile pentru investiţii şi datoriile fiscale contabilizate ulterior) + **Rezultatul fuziunii**

Valoare aport = 4.703.000 – 2.017.050 = 2.685.950 sau
= 3.260.500 – 2.172.050 + 1.597.500 = 2.685.950

b) Determinarea raportului de schimb

Acesta se determină prin raportarea valorilor economice ale celor două societăţi stabilite prin aplicarea metodei de evaluare a activului net contabil corectat (ANCC).

ANCC = ANC ± CORECŢII ale activelor şi pasivelor bilanţiere
ANC (activ net contabil) **= Total active – Total datorii**

Pentru societatea B:

ANC = 3.260.500 – 1.210.000 = 2.050.500

ANCC =		**2.837.690**
ANC		2.050.000
– Active considerate nonvalori		206.500
● cheltuieli de constituire	50.000	
● cheltuieli de cercetare – dezvoltare	150.000	
● cheltuieli înregistrate în avans	6.500	
+ Plusvalori aferente activelor		1.724.500
● fond comercial necontabilizat	250.000	
● terenuri	649.500	
● instalaţii	825.000	
– Deprecieri active		75.500
● titluri de participare	500	
● clienţi	75.000	
– Impozit pe plusvalorile aferente activelor (1.724.500 x 38%)		655.310

Pentru societatea A:

ANC = 4.080.000 – 1.070.000 = 3.010.000

ANCC =	**4.216.700**
ANC	3.010.000
– Active considerate nonvalori	60.000

Scanned with OKEN Scanner

● cheltuieli de constituire	60.000
+ Plusvalori aferente activelor	2.285.000
● fond comercial necontabilizat	450.000
● terenuri	350.000
● construcţii	550.000
● utilaje	825.000
● titluri de participare	70.000
● stocuri	40.000
– Depreciere active	150.000
● clienţi	150.000
– Impozit pe plusvalorile aferente activelor (2.285.000 x 38%)	868.300

Raport de schimb (Rs) = Valoare societate B / Valoare societate A
Rs = 2.837.690 : 4.216.700 = 0,67

c) Stabilirea primei de fuziune

Prima de fuziune (P) = Valoarea aportului societăţii B – Valoarea majorării capitalului social la societatea A

Majorare capital social A = Nr. de acţiuni B x Raport de schimb x Valoare nominală pe acţiune A

Majorare capital social A = 1.050 x 0,67 x 2.000 = 1.407.000
P = 2.685.950 – 1.407.000 = 1.278.950

d) Contabilizarea fuziunii

1) Societatea absorbită B:

Explicaţii		Debit	Credit	Sume
0	1	2	3	4
1	Eliminarea activelor considerate nonvalori			
	– cheltuieli de constituire	%	201	80.000
		2801		30.000
		6728		50.000
	– cheltuieli de cercetare-dezvoltare	%	203	170.000
		2803		20.000
		6728		150.000
	– cheltuieli înregistrate în avans	6718	471	6.500

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3	4
2	Transferul la venituri a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli şi a subvenţiilor pentru investiţii	151 131	7872 7727	85.000 70.000
3	Impozitarea rezervelor legale constituite anterior din profitul brut	1061	441	285.000
4	Transmiterea activelor şi pasivelor către societatea absorbantă A			
4.1	Imobilizări			
	– terenuri	461/A 6728	7728 2111	1.350.000 700.500
	– instalaţii	461/A % 2813 6728	7728 2123	1.750.000 1.200.000 275.000 925.000
	– titluri de participare	461/A 6728	7728 261	1.000 1.500
	– fond comercial necontabilizat	461/A	7728	250.000
4.2	Alte elemente de activ	461/A 6718	7718 %	1.352.000 1.427.000
4.3	Elemente de pasiv		3... 411 5121	650.000 475.000 302.000
		% 162 401 44.. 43..	462/A	1.410.000 630.000 300.000 360.000 120.000
5	Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli şi determinarea obligaţiei de plată a impozitului pe profit	121	% 6718 6728	3.260.500 1.433.500 1.827.000
		% 7872 7727 7718 7728	121	4.858.000 85.000 70.000 1.352.000 3.351.000
		691 121	441 691	607.050 607.050
6	Transmiterea datoriei privind impozitul pe profit către A	441	462/A	607.050

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3	4
7	Transmiterea capitalurilor proprii către A	% 1012 1061 107 121	456/A	2.685.950 1.050.000 465.000 180.500 990.450
8	Stingerea obligaţiei faţă de acţionarii societăţii A prin anularea creanţei şi datoriei legate de aporturile efectuate	456/A 462/A	461/A 456/A	4.703.000 2.017.050

După aceste înregistrări toate conturile societăţii absorbite B se soldează.

2) Societatea absorbantă A:

	Explicaţii	Debit	Credit	Sume
1	Majorarea capitalului social prin preluarea activului net al societăţii B	456/B	% 1011 1041	2.685.950 1.407.000 1.278.950
2	Primirea aportului societăţii B – aport active	% 207 2111 2123 261 3... 411 5121	456/B	4.703.000 250.000 1.350.000 1.750.000 1.000 650.000 400.000 302.000
	– aport de pasive	456/B	% 162 401 44.. 43..	2.017.050 630.000 300.000 967.050 120.000
3	Transferul capitalului social nevărsat la capital vărsat	1011	1012	1.407.000

În urma acestor înregistrări bilanţul societăţii absorbante A se prezintă astfel:

Bilanţul contabil după fuziune al societăţii A

– mii lei –

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
Cheltuieli de constituire	60.000	Capital social	3.207.000
– Amortizare	20.000	Prime de fuziune	1.278.950
Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	132.000	Rezerve	550.000

Scanned with OKEN Scanner

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
– Amortizare	12.000	Rezultat reportat	255.000
Fond comercial	750.000	Subvenţii pentru investiţii	405.000
Terenuri	1.900.000	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	50.000
Clădiri	2.200.000	Credite bancare pe termen lung	980.000
– Amortizare	800.000	Furnizori	550.000
Utilaje	1.750.000	Datorii fiscale	1.247.050
– Amortizare	850.000	Datorii sociale	260.000
Instalaţii	1.750.000		
Titluri de participare	81.000		
Stocuri	950.000		
– Provizioane pentru depreciere	50.000		
Clienţi	620.000		
Disponibilităţi băneşti	322.000		
TOTAL ACTIV	8.783.000	**TOTAL PASIV**	8.783.000

10.3.4. Contabilitatea operaţiilor de lichidare a societăţilor comerciale

O societate comercială parcurge de la înfiinţarea sa un proces normal de existenţă, perioadă în care îşi desfăşoară obiectul său de activitate. Ea se poate consolida şi dezvolta dacă îşi dovedeşte viabilitatea.

Pot să apară şi momente, uneori anticipate, de restrângere a activităţii sale sau chiar de dizolvare şi lichidare.

10.3.4.1. Cauzele dizolvării şi lichidării societăţilor comerciale

Societăţile comerciale sunt create pentru a se consolida şi dezvolta şi a fi transmise generaţiilor viitoare.

Pe parcursul existenţei societăţilor comerciale pot interveni, însă, evenimente excepţionale sau neprevăzute care să provoace fortuit încetarea activităţii lor.

Desfiinţarea unei societăţi comerciale are loc din punct de vedere *juridic* şi de *fapt*. Desfiinţarea juridică a societăţilor comerciale se numeşte *dizolvare*, iar cea de fapt *lichidare*.

Scanned with OKEN Scanner

Prin dizolvare societatea nu-şi pierde imediat personalitatea juridică.* Această personalitate continuă a exista în vederea şi în timpul lichidării.

Încetarea activităţii şi existenţei unei societăţi comerciale poate fi determinată de următoarele cauze:

a) **Cauze comune:**

– expirarea timpului pentru care societatea a fost contractată;
– lipsa sau desfiinţarea obiectului societăţii sau imposibilitatea realizării lui;
– terminarea întreprinderii;
– falimentul societăţii, chiar atunci când ar fi urmat de un concordat;
– pierderea întregului capital sau pierderea parţială a capitalului, în cazul ultim dacă asociaţii nu vor să-l mai reconstituie sau să-l limiteze la suma rămasă;
– decizia asociaţilor, hotărârea adunării generale;
– fuzionarea cu o altă societate.

b) **Cauze specifice diferitelor forme de societăţi comerciale**

La SNC şi S.R.L.** faliment, incapacitate, excluderea pentru nedepunerea capitalului; administrator care comite fraude în dauna societăţii; interdicţie; moarte; retragerea până la un singur asociat.

La SC sau S.C.A.** dacă este un singur asociat comanditat, moartea sa atrage dizolvarea societăţii, dacă nu există clauza de continuare cu moştenitorii.

Societăţile pe acţiuni (SA), când numărul membrilor s-a redus sub cinci şi în şase luni nu s-a completat acest număr.

La societăţile de persoane şi capital, hotărârea de dizolvare trebuie luată în unanimitate de toţi asociaţii, iar la societăţile anonime pe acţiuni, hotărârea de dizolvare este luată de adunarea generală extraordinară cu prezenţa asociaţilor care să reprezinte 3/4 din capitalul social, iar decizia de dizolvare să fie votată de membrii care să prezinte 1/2 din capitalul social.

Activitatea societăţilor comerciale se desfăşoară în condiţii tehnice şi conjuncturale complexe. Pot interveni dificultăţi care pun sub semnul incertitudinii continuarea activităţii.

În asemenea situaţii este necesară sesizarea din timp, în scop de prevenire şi intervenţie pentru a corecta şi evita stări limită care să ducă la dizolvare.

O modalitate de prevenire este procedura de *alertare*, care poate fi declanşată de:

* Persoana juridică este identificată prin: actul de stare civilă (certificatul de înmatriculare), patrimoniu, sediu şi capacitate responsabilă.
** SNC – Societate în nume colectiv; S.R.L. – Societate cu răspundere limitată; SC – Societate în comandită; SCA – Societate în comandită pe acţiuni.

Scanned with OKEN Scanner

– comisia de cenzori;
– alte persoane din grupul de asociaţii;
– comitetul de direcţie; asociaţi minoritari; grupuri de prevenire agreate;
– organele judecătoreşti.

Alertarea (sesizarea) prin comisia de cenzori implică ca procedură:

a) obligativitatea sesizării dacă situaţia existentă examinată o recomandă;

b) motivarea raţiunii de declanşare a procedurii de sesizare prin constatarea existenţei unor acţiuni de natură să compromită continuarea exploatării, deduse din examinarea critică a situaţiei financiare; a exploatării; alte criterii (conflicte sociale grave şi repetate, distrugerea de utilaje de producţie, plecarea unor oameni de bază);

c) măsuri de punere în valoare a activului şi pasivului societăţii, cum sunt de pildă:

– cesionarea activelor ce nu sunt necesare exploatării;
– reînnoirea stocurilor;
– recurgerea la acord de împrumut, locaţii;
– utilizarea unor linii de credit;
– reducerea presiunii dividendelor de distribuit.

O problemă sensibilă în amorsarea procedurii de alertă este alegerea momentului de declanşare, astfel încât comisia de cenzori să evite „alarma falsă" cu privire la starea economico-financiară a societăţii care ar genera urmări nedorite în starea de spirit, climatului intern şi în relaţiile exterioare şi tranzancţiile comerciale de bursă; iar pe de altă parte să nu amâne sesizarea până la limita de la care intervenţia şi acţiunile de redresare să nu mai fie posibile şi operante.

Starea de dizolvare se statutează prin:

– hotărârea de dizolvare a adunării generale a societăţilor;
– hotărârea judecătorească privind declararea stării de faliment;
– publicarea în Monitorul Oficial şi presă;
– anunţarea la Registrul Comerţului;
– înregistrarea în contabilitate a stării de dizolvare a capitalului societăţii;

Mijloace de publicitate obligatorii a stării de dizolvare sunt;

– transcrierea extrasului actului de dizolvare în Registrul Comerţului;
– afişarea „extrasului" la judecătorie, primărie, sediul bursei;
– publicarea în Monitorul Oficial şi ziar a actului de dizolvare în termen.

Dacă dizolvarea este cauzată de „expirarea timpului" de finanţare înscris în contractele de societate, nu mai este necesară publicarea la Monitorul Oficial a hotărârii de dizolvare.

Dizolvarea şi lichidarea societăţii comerciale sunt noţiuni care se referă la acelaşi proces economic, respectiv la **încetarea activităţii** acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, **dizolvarea** societăţii comerciale este desfiinţarea juridică a acesteia, care se finalizează cu radierea societăţii din registrul de comerţ.

Lichidarea societăţii comerciale reprezintă ansamblul operaţiilor de valorificare a patrimoniului societăţii intrate în dizolvare, de plată a datoriilor şi de partajare între asociaţi a valorii rămase.

Procedura de lichidare începe după momentul în care societatea comercială a fost dizolvată, dar personalitatea ei juridică este menţinută pentru nevoi de lichidare până în momentul închiderii acesteia.

Dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale poate fi de două feluri:

- dizolvare şi lichidare benevolă;
- dizolvare şi lichidare forţată.

Dizolvarea şi lichidarea benevolă, numită şi obişnuită, poate avea loc în următoarele situaţii:

– expirarea duratei stabilite pentru existenţa societăţii;
– imposibilitatea realizării obiectului societăţii;
– atingerea scopului pentru care a fost înfiinţată societatea;
– reducerea capitalului social sub limita minimă admisă;
– reducerea numărului acţionarilor sau asociaţilor sub cel prevăzut în legislaţia specifică etc.

Dizolvarea şi lichidarea forţată, numită şi lichidare judiciară, are loc în cazul în care societatea comercială ajunge în incapacitate de plată, fapt ce conduce la starea de faliment.

Incapacitatea de plată este o stare de dezechilibru financiar a întreprinderii, caracterizată prin alterarea indicatorilor de solvabilitate şi lichiditate.

⇨ **Solvabilitatea** presupune capacitatea întreprinderii de a face faţă pe termen lung tuturor datoriilor sale, indiferent de scadenţă, cu ajutorul activelor sale.

⇨ **Lichiditatea** indică faptul că întreprinderea dispune de resurse financiare pentru a face faţă datoriilor exigibile, deci are o anumită capacitate de plată.

⇨ **Capacitatea de plată** reprezintă un semnal al viabilităţii unităţii, al comportamentului general al acesteia în efectuarea plăţilor exigibile, constituind cheia supravieţuirii şi dezvoltării sale pe termen lung.

Cu toate că unităţile tind spre echilibru financiar, în realitate acesta nu este perfect, situaţiile de echilibru alternând cu cele de dezechilibru. Uneori acestea din urmă se pot accentua şi unitatea intră în stare de incapacitate de plată, prefigurându-se riscul de faliment.

Incapacitatea de plată diferă de insolvabilitate. Societatea poate să se găsească în incapacitatea de plată, dar să fie solvabilă sau invers, să fie potenţial insolvabilă, dar să

Scanned with OKEN Scanner

nu se afle în incapacitatea de plată. Diferenţa dintre cele două stări o reprezintă activele care nu se pot realiza la datele scontate sau datoriile care teoretic determină insolvabilitatea societăţii, dar care pe moment îi conferă acesteia capacitatea de plată.

Atunci când apare incapacitatea de plată poate apare falimentul societăţii şi lichidarea ei judiciară.

Starea de faliment este definită de Codul comercial al României (art. 695) ca fiind momentul în care comerciantul a încetat plăţile pentru datoriile sale comerciale.

Un prim act legislativ care se referă la starea de faliment în România este Ordonanţa Guvernului nr. 23/25.08.1993 care prevede că în cazul în care incapacitatea de plată a agentului economic nu a fost înlăturată în termen de 6 luni de la constatare, se aplică dispoziţiile referitoare la măsurile preventive de redresare şi de faliment din Codul comercial român.

Un al doilea act referitor la faliment şi lichidare judiciară îl constituie Legea nr. 64/29.06.1995 privind procedura reorganizării şi lichidării judiciare.

Aceste două acte juridice fac referire şi la o etapă premergătoare falimentului şi anume reorganizarea sau redresarea întreprinderii care s-a găsit temporar în incapacitate de plată. Dacă acest dezechilibru nu este surmontat, întreprinderea intră în stare de faliment şi apoi de lichidare judiciară.

10.3.4.2. Organele care aplică procedura de lichidare judiciară

În adminstrarea procedurii de faliment sunt implicate următoarele organe:

- **Instanţa de judecată**, care desemnează judecătorul sindic şi lichidatorul, controlează activitatea societăţii, confirmă planul de reorganizare sau, după caz, de lichidare, după votarea lui de către creditori etc.;
- **Judecătorul sindic** este membru al corpului judecătoresc, fiind numit de tribunal cu scopul supravegherii procedurilor falimentului. El are misiunea de a menţine şi lichida bunurile societăţii insolvabile, de a distribui venitul între creditori;
- **Lichidatorul** este numit prin hotărâre judecătorească şi reprezintă în justiţie societatea în timpul lichidării. Se ocupă de operaţiile de lichidare a societăţii. El are aceeaşi răspundere ca şi adminstratorii şi îşi îndeplineşte mandatul sub controlul cenzorilor;
- **Creditorii** sunt persoane fizice şi juridice care deţin creanţe la unitatea supusă lichidării. Ei sunt convocaţi de către judecătorul sindic de câte ori acesta va considera necesar sau atunci când creditorii, ce deţin cel puţin jumătate din valoarea totală a creanţelor asupra debitorului, cer aceasta.

Scanned with OKEN Scanner

10.3.4.3. Deosebiri între lichidarea judiciară şi cea benevolă

Lichidarea judiciară se deosebeşte de lichidarea benevolă prin următoarele etape:

- ⇨ lichidarea judiciară se face pe baza hotărârii tribunalului, în timp ce, în cele mai multe cazuri, lichidarea benevolă este hotărâtă de Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor;
- ⇨ lichidarea judiciară ridică dreptul debitorului de a administra şi dispune de bunurile din patrimoniul său, prerogativele acestuia fiind preluate de către judecătorul sindic, numit de tribunal, în timp ce în cazul lichidării benevole organizarea dizolvării se face de către vechii administratori;
- ⇨ în cazul lichidării judiciare, tribunalul sau judecătorul sindic numesc un lichidator, care este o persoană străină societăţii, în timp ce în cazul lichidării benevole lichidatorul este numit prin hotărâre a Adunării generale a acţionarilor sau a asociaţilor (uneori de către instanţa judecătorească), putând fi un asociat, adminstrator sau o persoană străină;
- ⇨ lichidarea judiciară poate fi numită lichidare imediată, constând în vânzarea directă sau prin licitaţie a bunurilor societăţii cât ma rapid şi cât mai avantajos, la timpul cel mai potrivit şi la preţul maxim; lichidarea benevolă se poate numi progresivă, vânzarea bunurilor având loc în timp, nefiind impusă şi deci datoriile nedevenind instantaneu exigibile ca şi în cazul lichidării judiciare;
- ⇨ în cazul lichidării judiciare, care este imediată, activele sunt evaluate la aşa-numitele valori de lichidare, care sunt valori obţinute în cele mai proaste condiţii, fiind mult mai mici decât preţurile de vânzare în condiţii normale; în cazul lichidării benevole, care se bazează pe vânzarea în timp a activelor, acestea sunt evaluate la aşa-numitele valori lichidative, care sunt preţuri de tranzacţie normale, dar de multe ori mai mici decât valorile nete contabile.

10.3.4.4. Etapele procedurii de lichidare judiciară

Procedura de lichidare judiciară cuprinde următoarele operaţii:

a) Înlocuirea organelor de administrare curentă. Acestea se înlocuiesc cu lichidatorii, care îşi depun semnătura în Registrul Comerţului.
Până la intrarea în funcţie a lichidatorilor, administratorii sunt obligaţi să-şi continue mandatul, însă fără dreptul de a întreprinde noi operaţii în numele societăţii comerciale.

b) Predarea gestiunii, care constă în:

- întocmirea unui inventar şi a unui bilanţ de lichidare;
- întocmirea unor acte de predare-primire;
- lichidatorii sunt obligaţi să primească şi să păstreze patrimoniul şi actele societăţii;
- lichidatorii sunt obligaţi să ţină un registru cu toate operaţiile lichidării.

Scanned with OKEN Scanner

c) Restrângerea activităţii, etapă în care:
- lichidatorii îşi îndeplinesc mandatul sub controlul cenzorilor;
- lichidatorii valorifică patrimoniul societăţii supuse lichidării;
- lichidatorii încasează creanţele şi achită datoriile către creditori.

d) Întocmirea şi executarea bilanţului final, când:
- se încheie faza de lichidare a societăţii prin întocmirea bilanţului semnat de lichidatori;
- bilanţul final se notifică de fiecare asociat în cazul unor tipuri de societăţi comerciale, iar în cazul altora se depune la Registrul Comerţului, însoţit de raportul cenzorilor şi se publică în Monitorul Oficial;
- se distribuie fiecărui acţionar sau asociat partea ce îi revine potrivit bilanţului final;
- registrele şi actele societăţii se depun de lichidatori la asociatul desemnat de majoritate (în cazul SNC, SCS şi SRL) sau la Registrul Comerţului (în cazul SA şi SCA).

e) Radierea societăţii comerciale, când lichidatorii sunt obligaţi să ceară radierea societăţii comerciale din Registrul Comerţului. Radierea produce efecte simetrice inverse înmatriculării societăţii comerciale.

Personalitatea juridică a acesteia încetează atât în raporturile dintre asociaţi, cât şi faţă de terţe persoane.

10.3.4.5. Contabilitatea lichidării societăţilor comerciale

Deşi din punct de vedere juridic şi al evaluării economice a activelor întreprinderii, lichidarea judiciară se deosebeşte de cea benevolă, sub aspect contabil nu există diferenţe.

Operaţiile de natură contabilă efectuate de către lichidator au loc în trei etape şi anume:
- deschiderea lichidării;
- operaţii de lichidare;
- operaţii de partaj.

A. Deschiderea lichidării cuprinde:

a) Inventarierea patrimoniului, care se face potrivit legislaţiei în vigoare*. Ea constă în inventarierea fizică a activelor şi constatarea, sub aspect valoric, a existenţei creanţelor şi datoriilor întreprinderii.

* Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi Normele Ministerului Finanţelor nr. 2388/15.12.1995.

Scanned with OKEN Scanner

⇨ În primul caz, dacă se constată plusuri sau minusuri la inventar, acestea se înregistrează în contabilitatea unităţii pentru a o pune de acord cu realitatea.
⇨ În al doilea caz se întocmeşte o listă a creanţelor şi o listă a datoriilor, se analizează garanţiile reale ale creditorilor, se ierarhizează datoriile după prioritate.

b) Întocmirea bilanţului de lichidare, care reprezintă punctul de plecare pentru operaţiile de lichidare. Se construieşte pe baza ultimului bilanţ întocmit de către societate şi este supus următoarelor corecţii:

- regularizarea diferenţelor constatate la inventar;
- imobilizările necorporale considerate a nu avea valoare economică, în caz de lichidare se elimină din activul bilanţier, prin trecerea pe cheltuieli. Este cazul cheltuielilor de constituire, a celor de cercetare-dezvoltare pentru care nu există un cumpărător şi al fondului comercial, atunci când s-a decis vânzarea separată a activelor, iar acesta nu poate fi vândut separat;
- activele de regularizare, care se referă la exerciţiile următoare, se trec pe cheltuieli deoarece exerciţiul curent este considerat ultimul exerciţiu de exploatare a societăţii;
- constituirea de noi provizioane pentru depreciere, suplimentarea sau diminuarea celor existente ca diferenţă între valorile nete contabile şi valorile de lichidare, respectiv lichidative ale activelor patrimoniale existente la acea dată. Este cazul provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor, a stocurilor, a titlurilor de plasament şi a provizioanelor pentru clienţi incerţi;
- constituirea, dacă este cazul, a unor provizioane pentru riscuri, de exemplu pentru deprecierea reversibilă a titlurilor emise de către societate (acţiuni, obligaţiuni). Acestea nu îşi pierd total valoarea atâta timp cât operaţiile de lichidare nu sunt terminate.

  Dacă acţiunea de lichidare se prelungeşte pe mai mulţi ani, atunci anual se va efectua un inventar al patrimoniului rămas nelichidat şi se va întocmi un bilanţ de lichidare care să includă eventualele diferenţe constatate la inventar, precum şi crearea sau ajustarea provizioanelor pentru deprecierea activelor sau pentru riscuri. În plus, lichidatorul întocmeşte anual un raport scris privind operaţiile concrete de lichidare derulate în cursul exerciţiului.

B. Operaţiile de lichidare cuprind:

a) Operaţii derulate în cursul exerciţiului care constau în:

Vânzarea activelor. Operaţiile de vânzare a activelor se înregistrează cu ajutorul conturilor bilanţiere utilizate la vânzarea în condiţii normale.

În ceea ce priveşte conturile de rezultate utilizate pentru reflectarea veniturilor şi cheltuielilor generate de aceste operaţii, suntem de părere că trebuie să existe o diferenţiere între înregistrările corespunzătoare lichidării benevole şi a lichidării forţate. Astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– în cazul lichidării benevole se pot utiliza conturile de venituri şi cheltuieli folosite în condiţii de vânzare obişnuită, considerând că acest tip de lichidare este o etapă firească în viaţa întreprinderii la fel ca şi înfiinţarea;
– în cazul lichidării forţate ar trebui utilizate conturi ale Planului de conturi general, care aparţin activităţii excepţionale, ţinând seama de faptul că acest tip de lichidare nu se mai încadrează în activitatea normală, curentă a societăţii, în pofida faptului că aceasta îşi păstrează personalitatea juridică până la lichidarea totală a patrimoniului său.

În ceea ce priveşte valorile de realizarea a activelor, ele vor fi, după caz, valori de lichidare sau valori lichidative şi vor îmbrăca următoarele forme:
– alte imobilizări necorporale decât cele considerate nonvalori se evaluează la valoarea lor venală, care este mai mică decât cea obţinută în condiţii de vânzare normale, fiindcă aceste active sunt legate de capacitatea societăţii de a se dezvolta, lucru care nu mai este posibil în condiţiile lichidării;
– imobilizările corporale sunt evaluate la o valoare venală determinată prin raportare la preţul pieţei sau pe baza unor expertize tehnice;
– titlurile de participare se evaluează la preţul de vânzarea care poate fi inferior valorii lor de utilitate;
– stocurile şi produsele în curs de execuţie se evaluează la un preţ de vânzare adesea inferior valorii nete contabile;
– titlurile de plasament se evaluează la cursul bursier, dacă sunt cotate, sau la valoarea probabilă de negociere, dacă sunt necotate.

Încasarea creanţelor cuprinse în lista întocmită de către evaluator în etapa de deschidere a lichidării, diminuate cu sconturile acordate de întreprindere pentru încasarea înainte de termen.

Transferul la venituri, în ultimul an al lichidării, a subvenţiilor pentru investiţii primite şi nevirate încă la rezultate, a provizioanelor pentru depreciere, a provizioanelor reglementate şi a celor pentru riscuri şi cheltuieli existente la această dată.

Achitara datoriilor bilanţiere în ordinea de prioritate şi în funcţie de garanţiile reale existente aşa cum sunt trecute în lista stabilită de evaluator în etapa de deschidere a lichidării.

Achitarea datoriilor legate de operaţiile de lichidare cum sunt: penalităţi de rupere (reziliere) a contractelor de credit încheiate, redevenţe, chirii plătite anticipat pentru contractele de închiriere, indemnizaţii de concediere a personalului, onorariul lichidatorului.

Stabilirea rezultatului provenit din operaţiile de lichidare prin închiderea (anuală dacă este cazul) a conturilor de venituri şi cheltuieli. Contul de rezultate utilizat este **121 „Profit şi pierdere“**, la care se poate deschide un analitic distinct privind „rezultatul lichidării“.

Calculul şi vărsarea obligaţiilor faţă de bugetul statului, cum sunt TVA şi impozitul pe profit.

Scanned with OKEN Scanner

b) Întocmirea bilanţului de lichidare final la terminarea acţiunii de lichidare

Acesta va cuprinde:

- ca **active**, soldul conturilor de disponibilităţi băneşti şi eventual imobilizări, în cazul în care unul dintre acţionari sau asociaţi a avut un aport în natură şi este prevăzută în statut restituirea acestuia sub aceeaşi formă;
- ca **pasive**, capitalurile proprii constituite de către societate în cursul funcţionării sale şi în plus rezultatul operaţiilor de lichidare.

C. Operaţiile de partaj

Ele constau în restituirea către asociaţi sau acţionari a valorilor acţiunilor sau părţilor sociale deţinute din capitalul societăţii care nu a fost încă amortizat precum şi sumele reprezentând rezultatul lichidării.

Modul de repartizare a sumelor rămase în urma lichidării se face potrivit prevederilor din statutul societăţii lichidate.

În legătură cu operaţiile de partaj pot interveni următoarele situaţii:

a) Rezultatul obţinut din operaţiile de lichidare este pozitiv. În acest caz se distribuie acţionarilor sau asociaţilor capitalurile proprii care li se cuvin, proporţional cu acţiunile sau părţile sociale deţinute astfel:

- capitalul social se va distribui la valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale;
- rezervele legale se vor distribui la valoarea lor din pasivul bilanţului, diminuată cu impozitul pe profit şi impozitul pe dividende;
- celelalte elemente ale capitalurilor proprii, inclusiv rezultatul lichidării, se vor distribui la valoarea lor din bilanţ, diminuată cu impozitul pe dividende.

b) Rezultatul lichidării este negativ, reprezentând o pierdere din lichidare ce poate fi acoperită din capitalurile proprii. În acest caz acesta se suportă proporţional cu contribuţia la capitalul social de către acţionari sau asociaţi, care îşi vor vedea diminuate capitalurile proprii ce li se cuvin.

c) Pierderea din lichidare nu poate fi acoperită din capitalurile proprii. În acest caz, în funcţie de forma de organizare juridică a societăţii lichidate judiciar, se procedează astfel:

- în cazul societăţilor comerciale cu răspundere limitată şi pe acţiuni în cadrul cărora asociaţii, respectiv acţionarii răspund doar până la limita capitalului social, datoriile rămase neacoperite se anulează;
- în cazul societăţilor comerciale în nume colectiv, în comandită simplă şi în comandită pe acţiuni unde asociaţii, respectiv acţionarii, răspund nelimitat şi solidar, datoriile rămase neacoperite sunt suportate de cel puţin unul dintre asociaţi sau acţionari prin executarea silită a averii personale (în cazul lichidării juridice).

Scanned with OKEN Scanner

10.3.4.6. Exemplu privind contabilizarea operaţiilor de lichidare judiciară a unei societăţi comerciale la care rezultatul lichidării este pozitiv

La data începerii acţiunii de lichidare judiciară a unei societăţi comerciale, după înregistrarea diferenţelor la invetarul fizic efectuat de lichidator, se întocmeşte următorul bilanţ:

Activ	Bilanţ de lichidare		Pasiv
Posturi bilanţiere	Sume	Posturi bilanţiere	Sume
1. Imobilizări necorporale		1. Capitaluri proprii	
Cheltuieli de constituire (ct. 201)	100.000	Capital social (ct. 101)	2.500.000
Cheltuieli de cercetare-dezvoltare (ct. 203)	450.000	Rezerve legale (ct. 1061)	375.000
2. Imobilizări corporale		Rezultatul reportat (ct. 107)	451.500
Terenuri (ct. 211)	1.385.000	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	150.000
Instalaţii		2. Provizioane	
– valoare de inventar (+) (ct. 2122)	498.000	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 151)	165.000
– amortizare (-) (ct. 2812)	95.000	3. Datorii	
3. Imobilizări financiare		Credite bancare pe termen lung (ct. 162)	985.000
Titluri de participare (ct. 261)	3.000	Furnizori (ct. 401)	814.517
4. Stocuri		Datorii fiscale (ct. 444)	135.000
Materii prime (ct. 300)	2.161.300	Datorii sociale (ct. 437)	483.430
Produse finite (ct. 345)	952.000		
5. Creanţe			
Clienţi (ct. 411)	188.125		
6. Disponibilităţi			
Disponibil la bancă (ct. 5121)	403.300		
7. Cheltuieli înregistrate în avans (ct. 471)	13.722		
Total activ (1+2+3+4+5+6+7)	6.059,447	**Total pasiv (1+2+3)**	6.059.447

Valorile lichidative ale activelor nelichidate stabilite de către un expert în evaluare sunt următoarele:

– cheltuieli de constituire şi cheltuieli de cercetare-dezvoltare (se consideră că nu au valoare economică)

Scanned with OKEN Scanner

– terenuri **3.200.000**
– instalaţii **125.000**
– titluri de participare **2.500**
– materii prime **1.500.000**
– produse finite **1.325.000**
– creanţe (din care se acordă un scont pentru încasarea anticipată de 3.763) **188.125**

Alte informaţii:
– cheltuieli diverse de lichidare **5.000**
– onorariul lichidatorului **70.465**
– penalităţi de încetare a contractelor încheiate de societate **233.500**

Notă: Toate sumele sunt în mii lei.

Rezolvare:

① **Eliminarea activelor considerate nonvalori:**

● Cheltuieli de constituire:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = **201** „Cheltuieli de constituire" **100.000**

● Cheltuieli de cercetare-dezvoltare:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = **203** „Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare" **450.000**

● Cheltuieli înregistrate în avans:

658 „Alte cheltuieli de exploatare" = **471** „Cheltuieli înregistrate în avans" **13.722**

② **Operaţii de lichidare, derulate în cursul exerciţiului:**

● Vânzarea terenurilor, cu încasare imediată în contul de disponibil la bancă la preţul evaluat de 3.200.000 mii lei plus TVA 22%; scoaterea lor din evidenţă:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	%		**3.904.000**
		7721 „Venituri din cedarea activelor"		3.200.000
		4427 „TVA colectată"		704.000
6721 „Cheltuieli privind activele cedate"	=	**2111** „Terenuri"		1.385.000

Scanned with OKEN Scanner

● Vânzarea imobilizărilor corporale (instalaţii), cu încasare imediată în contul de disponibil la bancă, la preţul evaluat de 125.000 mii lei, plus TVA 22%; scoaterea din evidenţă a instalaţiilor:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	**152.500**
		7721 „Venituri din cedarea activelor“	125.000
		4427 „TVA colectată“	27.500
%	=	**2122** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)“	**498.000**
2812 „Amortizarea echipamentelor tehnologice“			95.000
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“			403.000

● Vânzarea titlurilor de participare cu încasare imediată în contul de disponibil la bancă, la preţul negociat de 2.500 mii lei şi scoaterea lor din activul patrimonial:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	**7721** „Venituri din cedarea activelor“	2.500
6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	=	**261** „Titluri de participare“	3.000

● Vânzarea materiilor prime, cu încasare imediată în contul de disponibil la bancă la preţul negociat de 1.500.000 mii lei plus TVA 22% şi trecerea lor asupra mărfurilor urmată de destocarea după vânzare:

371 „Mărfuri“	=	**300** „Materii prime“	**2.161.300**
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	**1.830.000**
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	1.500.000
		4427 „TVA colectată“	330.000
607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	**371** „Mărfuri“	2.161.300

● Vânzarea produselor finite, cu încasarea imediată în contul de disponibil la bancă, la preţul negociat de 1.325.000 mii lei plus TVA 22% şi destocarea pentru produsele vândute:

Scanned with OKEN Scanner

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	**1.616.500**
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	1.325.000
		4427 „Produse finite“	291.500
711 „Venituri din producţia stocată		**345** „Produse finite“	952.000

● Încasarea anticipată a creanţelor (clienţi) cu acordarea unui scont de 3.763 mii lei:

%	=	**411** „Clienţi“	**188.125**
5121 „Conturi la bănci în lei“			184.362
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“			3.763

● Transferul la venituri a subvenţiilor pentru investiţii, considerate surse de impozit amânat la plată:

131 „Subvenţii pentru investiţii“	=	**7727** „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri“	**150.000**

● Transferul la venituri a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli anuale, pentru că au rămas fără obiect:

151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	=	**7812** „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“	**165.000**

● Achitarea prin bancă a datoriilor bilanţiere, inclusiv rambursarea creditului bancar pe termen lung:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**2.417.947**
162 „Credite bancare pe termen mediu şi lung“			985.000
401 „Furnizori“			814.517
444 „Impozit pe salarii“			135.000
437 „Ajutor de şomaj“ (4371 4372)			483.430

③ Operaţii de lichidare derulate după valorificarea elementelor patrimoniale supuse lichidării judiciare:

Scanned with OKEN Scanner

● Obligaţii de plată pentru operaţiile de lichidare: cheltuieli diverse datorate terţilor 5.000 mii lei, onorariul lichidatorului pentru care nu se reţine impozit la sursă 70.465 mii lei, penalităţi de încetare a contractelor societăţii lichidate 233.500 mii lei:

658 „Alte cheltuieli de exploatare“	=	**462** „Creditori diverşi“	**308.965**

● Plata prin bancă a obligaţiilor privind operaţiile de lichidare a societăţii:

462 „Creditori diverşi“	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**308.965**

● Stabilirea rezultatului lichidării (închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri):

121 „Profit şi pierdere“	=	%	**4.828.750**
		607 „Cheltuieli privind mărfurile“	2.161.300
		658 „Alte cheltuieli de exploatare“	322.687
		667 „Cheltuieli privind sconturile acordate“	3.763
		6721 „Cheltuieli privind activele cedate“	1.791.000
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	550.000
%	=	**121** „Profit şi pierdere“	**5.515.500**
701 „Venituri din vânzarea produselor finite“			1.325.000
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“			1.500.000
711 „Venituri din producţia stocată“			952.000
7721 „Venituri din cedarea activelor“			3.327.500
7727 „Subvenţii pentru investiţii virate la venituri“			150.000
7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“			165.000

● Impozitul pe profit calculat şi datorat asupra rezultatului financiar al lichidării (5.515.500 – 4.828.750 = 686.750 x 38% = 260.965):

Scanned with OKEN Scanner

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	=	**441** „Impozitul pe profit“	**260.965**
121 „Profit şi pierdere“	=	**691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit“	**260.965**

● Regularizarea TVA:

4427 „TVA colectată“	=	**4423** „TVA de plată“	**1.353.000**

● Vărsarea obligaţiilor faţă de bugetul statului, respectiv impozitul pe profitul lichidării (260.965 lei) şi TVA de plată (1.107.000 lei):

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**1.613.965**
441 „Impozit pe profit“			260.965
4423 „TVA de plată“			1.353.000

④ Întocmirea bilanţului de lichidare final:

⑤ Operaţiile de partaj:

● Obligaţia de restituire către asociaţi a valorii nominale a acţiunilor deţinute de către aceştia în capitalul social:

1012 „Capital subscris vărsat“	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul“	**2.500.000**

● Impozitul pe profit 38%, a celui pe dividend 10% la suma netă după deducerea impozitului pe profit, datorate bugetului de stat pentru rezervele legale precum şi obligaţia de plată către acţionari, a sumei nete rezultate din distribuirea rezervei legale:

Scanned with OKEN Scanner

1061 „Rezerve legale“	=	%	**375.000**
		441 „Impozitul pe profit“	142.500
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	23.250
		457 „Dividende de plată“	209.250

● Rezultatul reportat distribuit ca dividende mai puţin impozitul de 10% aferent:

107 „Rezultatul reportat“	=	%	**451.500**
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	45.150
		457 „Dividende de plată“	406.350

● Rezultatul net al lichidării distribuit ca dividende mai puţin impozitul de 10% aferent:

121 „Profit şi pierdere“	=	%	**425.785**
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	42.578
		457 „Dividende de plată“	383.207

● Achitarea sumelor datorate acţionarilor şi a impozitelor datorate bugetului de stat:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei“	**3.752.285**
456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul“			2.500.000
457 „Dividende de plată“			998.807
441 „Impozit pe profit“			142.500
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“			110.978

CONCLUZII:

- **activul patrimonial este complet lichidat, conturile aferente nu mai au sold;**
- **obligaţiile unităţii faţă de terţi şi asociaţi sunt lichidate;**
- **capitalurile proprii şi alte elementele de pasiv sunt lichidate.**

Prin urmare, societatea comercială supusă lichidării judiciare nu mai are patrimoniu economic şi juridic, nici unul din conturile utilizate în perioada de activitate şi în perioada lichidării nu mai are sold.

Scanned with OKEN Scanner

albă

Scanned with OKEN Scanner

Probleme şi întrebări de control (volumul II)

1. Subliniaţi care din următoarele metode de evaluare a stocurilor se practică în contabilitatea ţării noastre:
   a) LIFO;
   b) CMP;
   c) FIFO;
   d) metoda costului standard.

2. Precizaţi în ce sunt înregistrate cumpărările de mărfuri potrivit metodei inventarului intermitent:
   a) mărfuri;
   b) cheltuieli privind mărfurile;
   c) diferenţe de preţ la mărfuri.

3. Să se calculeze şi să se înregistreze valoarea netă de plată a unui lot de marfă calitatea a II-a, în valoare de 8.500.0000 lei, TVA 22%, rabat 3%, remiză 15%, scont de decontare 1%, conform facturii.

4. Se dă următoarea situaţie în conturi la data de 1 ianuarie 1995. SiD mărfuri 10.000.000 lei. SiC diferenţa de preţ la mărfuri 3.000.0000 lei; SiC TVA neexigibilă 2.340.000 lei.
   Să se efectueze analiza contabilă, înregistrarea cronologică şi înregistrarea sistematică a acestor operaţii economice şi financiare.

5. Se cumpără mărfuri, conform facturii, în valoare de 15.800.000 lei cost achiziţie, adaos comercial 25%.

6. Se vând mărfuri pe credit comercial, conform facturii, în valoare de 8.900.000 lei preţ vânzare, inclusiv TVA.

7. Se vând mărfuri în numerar, conform chitanţei fiscale, în valoare de 5.500.000 lei preţ vânzare, inclusiv TVA.

8. La sfârşitul lunii se descarcă gestiunea de mărfurile nevândute.

9. La sfârşitul lunii se închid conturile de cheltuieli, venituri şi TVA.

Scanned with OKEN Scanner

10. Să se efectueze analiza contabilă şi înregistrarea sistematică a următoarelor operaţii economice şi financiare.
Se obţin produse finite în cursul lunii la cost planificat (standard) în valoare de 11.000.000 lei.
Se vând produse finite în valoare de 8.800.000 lei preţ vânzare, inclusiv TVA, cost planificat 7.600.000 lei.
La sfârşitul lunii se înregistrează diferenţele de preţ cunoscând costul efectiv în valoare de 12.500.000 lei.
Se descarcă gestiunea de produsele finite vândute.
La sfârşitul lunii se închid conturile de venituri şi TVA.

11. Prezentaţi definiţia datoriilor şi creanţelor.

12. Prezentaţi, în general, conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor care reflectă datorii faţă de terţi şi a conturilor care reflectă creanţele.

13. Prezentaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor: **421** *„Personal – remuneraţii datorate"* şi **473** *„Decontări din operaţii în curs de clarificare"*.

14. Datoriile de achitat sau creanţele de încasat în contul asigurării sociale se reflectă la sfârşitul exerciţiului cu ajutorul conturilor: **472** *„Reţineri din remuneraţii datorate terţilor"*, **428** *„Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"*, **431** *„Asigurări sociale"*, **438** *„Alte datorii şi creanţe sociale"?*

15. S.C. „CONTAB" primeşte factura de la furnizori pentru materii prime; valoarea la preţ de înregistrare de 5.000.000 lei, valoarea facturată 5.500.000 lei.

16. Se primeşte avizul de expediere la încheierea exerciţiului pentru materii prime, în valoare de 2.600.000 lei.

17. Ulterior se primeşte factura pentru materii prime, valoarea din factură este identică cu cea din avizul de expediţie (2.600.000 lei).

18. Se emite un bilet la ordin pentru furnizorii de materii prime în sumă de 2.600.000 lei.

19. Se scontează la bancă efectul de comerţ înainte de scadenţă, scontul obţinut este de 1.000.000 lei.

20. Să se menţioneze articolul contabil prin care se înregistrează obligaţia salarială.

21. Plata (achitarea salariilor) prin ce articol contabil se înregistrează?

22. Cu ocazia analizării provizionului constituit pentru deprecierea creanţelor cum se procedează?

Scanned with OKEN Scanner

23. La sfârşitul exerciţiului, soldul **contului 401** „Furnizori" este format din datorii în valută de 20.000 $ la cursul de 14.700 lei/$ şi datorii de 10.000 $ la cursul de 14.500 lei/$. Cursul dolarului la sfârşitul exerciţiului este de 14.600 lei.

24. Se livrează produse finite de 6.000.0000 lei, semifabricate de 3.000.000 lei şi produse reziduale de 1.000.000 lei.

25. În contul semifabricatelor se primeşte o cambie. Furnizorul scontează efectul pentru care primeşte un scont de 50.000 lei sub forma comisionului bancar. Se remite către bancă spre încasare efectul comercial.

26. Se încasează prin intermediul băncii efectul remis, comisionul datorat băncii fiind de 800.000 lei.

27. Reflectaţi în contabilitate la sfârşitul exerciţiului sumele datorate de personal pentru pensia suplimentară de 1.000.000 lei şi contribuţia unităţii la asigurările sociale de 3.000.000 lei.

28. Înregistraţi decontul fiscal pe luna februarie şi achitaţi obligaţia faţă de buget: TVA-colectată de 7.000.000 lei, TVA-deductibilă de 5.000.000 lei.

29. În cazul în care se înregistrează operaţii scutite TVA-deductibilă de 5.000.000 lei, TVA-de dedus de 4.500.000 lei înregistrarea diferenţei deduse se consideră TVA de plată. Precizaţi în ce cont se înregistrează această diferenţă.

30. Se repartizează pentru exerciţiul curent următoarele venituri înregistrate în avans: venitul din chirii, 8.000.000; venituri din studii 4.000.000 lei, venituri din dobânzi, 3.000.000 lei.

31. Rate locuinţe şi chirii în ce conturi sunt înregistrate?

32. Înregistraţi lista de plată pentru participarea salariaţilor la profit, la sfârşitul exerciţiului, în sumă de 8.000.000 lei, impozitul aferent de 1.500.000 lei.

33. Rolul contabilităţii trezoreriei constă în reflectarea completă şi la zi a existenţei şi mişcării:
a) mijloacelor băneşti aflate în casierie şi în conturile la bănci;
b) a creditelor pe termen scurt;
c) cheltuielilor;
d) veniturilor;
e) titlurilor de plasament;
f) altor valori de trezorerie.
Indicaţi răspunsul corect.

Scanned with OKEN Scanner

34. Să se efectueze analiza contabilă a operaţiilor economice de mai jos şi să se întocmească articolele contabile:
a) Întreprinderea „CONTAB" a efectuat, conform Registrului de casă:
– încasări de numerar de la bancă, 5.750.000 lei;
– plata salariilor, 3.250.000 lei;
– încasarea unei imputaţii, conform chitanţei, 500.000 lei;
– acordarea unui avans, 1.000.000 lei.

35. Prezentaţi elementele de conţinut ale contului 512 „Conturi curente la bănci".

36. Prezentaţi structura elementelor de trezorerie.

37. Conform extrasului de cont al băncii s-au efectuat prin contul curent al întreprinderii următoarelor operaţii economice:
– plata datoriilor faţă de furnizori, 9.000.000 lei;
– se depun la bancă, conform foii de vărsământ, 5.000.000 lei;
– se virează impozitul pe salarii, 2.900.000 lei.

38. Să se înregistreze în Registrul-jurnal următoarele operaţii economice:
– obţinerea unui credit de 10.000.000 lei;
– achitarea unui furnizor dintr-un credit, în sumă de 6.000.000 lei;
– se rambursează rata scadentă a creditului de 6.000.000 lei şi dobânda de 600.000 lei.
– se răscumpără acţiuni cu valoarea nominală de 200.000 lei, valoarea de răscumpărare de 220.000 lei;
– din cele 10 acţiuni cumpărate se anulează 2.

39. Examinaţi contul „Casa" al SC „CONTAB", evidenţiaţi greşelile şi completaţi elementele care lipsesc:

a) sold iniţial	.....lei;
b) încasări din vânzări	2.000.000 lei;
c) încasări de la creditori	3.500.000 lei;
d) depunere de numerar la bancă	. 700.000 lei;
e) plăţi efectuate în favoarea furnizorilor	4.000.000 lei;
f) rulaj debitor	.....lei;
g) total sume creditoare	.....lei;
h) sold final	.....lei.

Scanned with OKEN Scanner

Teste-grilă pentru examenele de absolvenţă şi licenţă (vol. II)

1. Care dintre metodele de evaluare a stocurilor la ieşire din patrimoniu, avantajează întreprinderea din punct de vedere fiscal în condiţiile inflaţiei?
a) Metoda identificării individuale
b) Metoda costurilor medii de intrare
c) Metoda costurilor standard
d) Metoda FIFO
e) Metoda LIFO

2. Care dintre metodele de evaluare a stocurilor la ieşirea din gestiune nu este prevăzută în Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii ?
a) Metoda costurilor medii
b) Metoda NIFO
c) Metoda costurilor standard
d) Metoda FIFO
e) Metoda LIFO

3. Practicarea metodei „ultimul intrat – primul ieşit" (LIFO) pentru evaluarea stocurilor este recomandată, din punct de vedere gestionar:
a) În orice condiţii economice
b) Într-o economie inflaţionistă, caracterizată prin creşterea continuă a preţurilor
c) Într-o economie inflaţionistă, caracterizată prin scăderea continuă a preţurilor
d) Într-o economie cu preţurilor relativ stabile
e) Într-o economie cu o mare stabilitate a preţurilor ?

4. Schimbarea metodei de evaluarea a stocurilor se va supune următoarei judecăţi:
a) nu se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor deoarece contravine principiului permanenţei metodelor;
b) se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor în orice circumstanţe;
c) se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor atunci când această schimbare este justificată, cu semnalarea în anexă a incidenţei schimbării de metodă asupra patrimoniului şi rezultatului întreprinderii;
d) schimbarea metodei de evaluare a stocurilor se va decide la inventar;
e) orice schimbare de metodă de evaluare a stocurilor contravine normelor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

5. Se fac următoarele afirmaţii în legătură cu metoda inventarului permanent (MIP) şi metoda inventarului intermitent (MII) de evidenţă a stocurilor. Una dintre afirmaţii nu este corectă. Care?

a) În MIP fiecare intrare şi ieşire se înregistrează în conturile de stocuri cantitativ şi valoric pe sortimente de stocuri; În MII în conturile de stocuri se înregistrează doar stocurile finale şi cele iniţiale;

b) În MIP ieşirile de stocuri de materiale se contabilizează pe seama cheltuielilor (majorare), iar ieşirile de produse pe seama veniturilor (micşorare); În MII ieşirile de stocuri nu fac obiect al contabilităţii financiare;

c) MIP aparţine metodologic contabilităţii de gestiune iar MII contabilităţii financiare;

d) Atât în MIP cât şi în MII stocurile finale se calculează şi se înregistrează după aceeaşi metodologie;

e) MIP se aplică cu precădere de către intreprinderi mari, iar <II de către intreprinderile mici şi mijlocii.

6. În condiţiile unui mediu economic inflaţionist caracterizat prin creşterea continuă a preţurilor practicarea metodei FIFO (primul intrat primul ieşit) pentru evaluarea stocurilor are următoarea consecinţă asupra rezultatului contabil:

a) majorează rezultatul contabil;'

b) micşorează rezultatul contabil;

c) nu are nici o consecinţă;

d) micşorează capacitatea de autofinanţare;

e) micşorează situaţia netă.

7. Contabilizarea stocurilor, conform metodei inventarului permanent, permite:

a) contabiliziarea cumpărărilor de stocuri ca nişte cheltuieli cu stocurile;

b) determinarea stocului, cantitativ şi valoric, în orice moment;

c) necontabilizarea ieşirilor din stoc;

d) contabilizarea variaţiei stocului la finele perioadei de gestiune;

e) contabilizarea intrărilor şi ieşirilor din stoc la inventar.

8. Ce semnificaţie atribuiţi rulajului creditor al contului 300 – Materii prime ?

a) materiile prime reprezentând aport în natură;

b) materiile prime constatate plus de inventar;

c) materiile prime achiziţionate de la terţi;

d) materiile prime primite cu titlu gratuit;

e) materiile prime consumate în procesul de producţie.

9. Dispuneţi de următoarele informaţii privind stocul de materii prime la închiderea exerciţiului: valoarea contabilă (la cost de achiziţie) 80.000.000 lei, provizioanele

Scanned with OKEN Scanner

pentru deprecierea stocurilor de materii prime 16.500.000 lei. Precizaţi valoarea cu care sunt înscrise stocurile de materii prime în bilanţul întocmit la închiderea exerciţiului:
a) 80.000.000 lei
b) 16.500.000 lei
c) 63.500.000 lei
d) 96.500.000 lei
e) nu sunt înscrise în bilanţ

10. Dispuneţi de următoarele informaţii: stocul scriptic de mărfuri 40.500.000 lei, stocul faptic 38.500.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă rezultatul inventarului fizic:
a) 371 = 707 2.000.000
b) 607 = 371 2.000.000
c) 607 = 121 2.000.000
d) 607 = 397 2.000.000
e) 711 = 371 2.000.000

11. Dispuneţi de următoarele informaţii privind mărfurile: stocul scriptic de mărfuri 10.000.000 lei; stocul faptic de mărfuri 10.100.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă rezultatul inventarului fizic:
a) 371 = 711 100.000
b) 371 = 607 100.000
c) 607=121 100.000
d) 371 = 707 100.000
e) 371 = 456 100.000

12. Costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor cumpărate din import este format din:
a) valoarea în vamă, taxele vamale, dobânda externă, cheltuielile interne de transport-manipulare;
b) valoarea în vamă, taxele vamale, TVA, cheltuielile interne de transport-manipulare;
c) valoarea în vamă, dobânda externă, cheltuielile interne de transport-manipulare;
d) valoarea în vamă, taxele vamale, cheltuielile interne de transport-manipulare;
e) valoarea în vamă, taxele vamale, TVA, dobânda exetrnă, cheltuielile interne de transport-manipulare.

13. Dispuneţi de următoarele informaţii privind stocurile de materii prime: stoc iniţial 40 kg x 5.000 lei, intrări pe 10.03 N, 100 kg x 5.700 lei; pe 6.06 N 30 kg

Scanned with OKEN Scanner

x 6.900 lei; pe 4.10. N 50 kg x 6.320 lei; ieşiri pe 3.04, 30 kg; pe 20.08, 60 kg. Stocul final de materii prime la sfârşitul perioadei potrivit metodei costului mediu ponderat, calculat după fiecare operaţie de intrare, este:

a) 780.000 lei
b) 605.500 lei
c) 764.050 lei
d) 464.000 lei
e) 812.000 lei

14. Dispuneţi de următoarele informaţii privind produsele finite: stoc iniţial 10.000.000 lei, produse finite obţinute în cursul lunii 60.000.000 lei, ieşiri de produse finite 30.000.000 lei, stoc final de produse finite 39.000.000 lei. Precizaţi înregistrările contabile corecte în condiţiile folosirii inventarului permanent:

a)	711 = 345	10.000.000
	345 = 711	39.000.000
b)	345 = 711	10.000.000
	345 = 711	60.000.000
	711 = 345	30.000.000
c)	345 = 711	60.000.000
	711 = 345	30.000.000
	711 = 345	1.000.000
d)	345 = 711	60.000.000
	711 = 345	30.000.000
	345 = 711	1.000.000
e)	345 = 711	10.000.000
	711 = 345	39.000.000

15. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

371 = 401 540.000 lei

a) mărfurile aduse ca aport de asociaţii;
b) mărfurile achiziţionate din avansul de trezorerie;
c) mărfurile achiziţionate de la furnizor;
d) mărfurile aduse de la prelucrare;
e) plusul de mărfuri constatat la inventar.

16. Indicaţi înregistrarea contabilă corectă privind cumpărarea de mărfuri, conform inventarului permanent: mărfuri 10.500.000 lei, TVA 22%:

a)	% = 401	12.810.000
	371	10.500.000
	4426	2.310.000

Scanned with OKEN Scanner

b) % = 401 12.810.000
607 10.500.000
4426 2.310.000
c) 371 = 401 12.810.000
d) 607 = 401 10.500.000
e) 371 = 5121 12.810.000

17. În timpul exercițiului financiar o societate comercială cumpără mărfuri, costul de achiziție 20.000.000 lei + TVA 22%, pe care le revinde cu prețul de vânzare 25.000.000 + TVA 22%. În contul de profit și pierdere trebuie să figureze:
a) cheltuielile privind mărfurile 20.000.000 lei; veniturile din vânzarea mărfurilor 25.000.000 lei; profitul din vânzarea mărfurilor 5.000.000 lei;
b) cheltuielile privind mărfurile 20.000.000 lei; veniturile din vânzarea mărfurilor 25.000.000 lei;
c) cifra de afaceri 25.000.000 lei;
d) costul mărfurilor vândute 20.000.000 lei;
e) rezultatul din vânzarea mărfurilor 5.000.000 lei.

18. O societate comercială trimite spre prelucrare la terți materiale auxiliare 10.000.000 lei pentru confecționarea de piese de schimb. Cheltuielile de prelucrare facturate la unitatea prestatoare 5.000.000 lei + TVA 22%.
Precizați varianta de înregistrare exactă a operațiilor menționate:

a) 351 = 3011 10.000.000
3014 = 401 5.900.000
3014 = 351 10.000.000
b) 351 = 3011 10.000.000
351 = 401 5.000.000
4426 = 5121 1.100.000
c) 351 = 3011 10.000.000
% = 401 6.100.000
3014 5.000.000
4426 1.100.000
3014 = 351 10.000.000
d) 351 = 3011 10.000.000
3014 = 351 10.000.000
e) 351 = 3011 10.000.000
% = 401 6.100.000
351 5.000.000
4426 1.100.000

Scanned with OKEN Scanner

19. Dispuneţi de următoarele informaţii privind provizioanele pentru deprecierea mărfurilor: provizion existent 8.000.000 lei, provizion necesar 6.000.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă situaţia provizioanelor pentru deprecierea mărfurilor la inventar:

a) 394 = 7814 6.000.000
b) 6814 = 394 2.000.000
c) 6814 = 394 6.000.000
d) 394 = 7814 20.000.000
e) 394 = 7814 8.000.000

20. Dispuneţi de următoarele informaţii privind mărfurile: stocul scriptic de mărfuri 20.400.000 lei, stocul faptic de mărfuri 20.850.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a) 371 = 711 450.000
b) 371 = 607 450.000
c) 607 = 121 450.000
d) 371 = 707 450.000
e) 371 = 456 450.000

21. Indicaţi în care dintre operaţiile contabile enumerate se regăseşte principiul independenţei exerciţiului:

a) 401 = 403 3.500.000
b) 107 = 121 3.500.000
c) % = 401 4.270.000
471 3.500.000
4426 770.000
d) 635 = 446 3.500.000
e) 409 = 5121 4.270.000

22. În luna mai a exerciţiului „N" o societate comercială livrează produse finite unui client fără factură, preţ de vânzare 1.000.000 lei, TVA 22%. În luna iunie se întocmeşte factura, preţ de vânzare 1.200.000 lei, TVA 22%. Precizaţi care din formulele contabile reflectă corect înregistrarea facturii emise:

a) 411 = % 1.464.000
418 1.000.000
701 200.000
4427 264.000

b) 411 = % 1.264.000
418 1.220.000
4427 44.000
4428 = 4427 220.000

Scanned with OKEN Scanner

c) 411 = % 1.464.000
418 1.220.000
701 200.000
4427 44.000
4428 = 4427 220.000

d) 411 = % 1.464.000
418 1.000.000
4427 464.000
4428 = 418 220.000

e) 411 = % 1.464.000
418 1.220.000
4427 244.000
4428 = 418 220.000

23. Potrivit normelor contabile din ţara noastră reducerile comerciale acordate ulterior prin factura distinctă pentru produsele vândute se înregistrează:
a) în creditul contului 658;
b) nu se înregistrează deoarece facturarea s-a efectuat la valoarea netă;
c) în creditul contului 701;
d) în debitul contului 758;
e) în debitul contului 701.

24. O societate comercială prezintă următoarele informaţii la data de 30 septembrie 1999:
ct. 401 la 31 dec. 1998 4.700 lei;
ct. 401 la 30 sept. 1999 5.250 lei;
– Cumpărări pe credit în cursul exerciţiului 69.100 lei
– Reduceri comerciale primite ulterior prin factura distinctă în cursul exerciţiului 750 lei. Cât a plătit societatea furnizorilor în cursul exerciţiului?
a) 68.900 lei
b) 67.800 lei
c) 69.300 lei
d) 69.600 lei
e) 70.400 lei

25. O societate comercială livrează mărfuri unui client cu reduceri de preţ: preţ de vânzare 100.000 lei, rabat 2%, scont de decontare 1% (se evidenţiază la încasarea facturii), TVA 22%. Care dintre formulele contabile de mai jos reflectă corect facturarea mărfurilor?
a) 411 = % 119.344
707 98.000
4427 21.344

Scanned with OKEN Scanner

b) 411= % 118.364
707 97.020
4427 21.344
c) 411 = % 121.344
707 100.000
4427 21.344
d) 411 = % 122.000
707 100.000
4427 22.000
e) 411 = % 119.020
707 97.020
4427 22.000

26. O vânzare de stocuri de materii prime se regăseşte în contul de profit şi pierderi la una dintre poziţiile:
a) venituri din cedarea activelor şi cheltuielilor privind activele cedate;
b) venituri din vânzarea produselor finite şi cheltuieli cu materiile prime;
c) venituri din activităţi diverse şi cheltuieli cu materiile prime;
d) alte venitui din exploatare şi alte chelltuieli din exploatare;
e) venituri din vânzarea mărfurilor şi cheltuieli privind mărfurile vândute.

27. Dispuneţi de următoarele date privind stocurile de mărfuri la închiderea exerciţiului: valoarea contabilă a stocului 400.000 lei, valoarea de inventar 350.000 lei, provizioane existente pentru deprecierea mărfurilor 90.000 lei. Precizaţi suma şi înregistrarea corectă privind regularizarea provizioanelor la inventar la închiderea exerciţiului financiar:
a) 397 = 7814 40.000
b) 397 = 7814 90.000
c) 397 = 7814 50.000
d) 6814 = 397 90.000
e) 6814 = 397 50.000

28. Care dintre formulele contabile enumerate este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 300 = 351 650.000
valoarea materiilor prime trimise pentru prelucrare
b) 348 = 345 650.000
difrenţele de preţ aferente produselor intrate în gestiune
c) 4426 = 401 650.000
TVA din facturile furnizorilor pentru bunurile primite
d) 5121 = 445 650.000

Scanned with OKEN Scanner

valoarea subvenţiilor de primit
e) 456 = 1012 650.000
capitalul social depus de acţionari

29. O societate comercială cumpără materii prime de la un furnizor cu reducere de preţ: preţul de facturare 10.000.000 lei, rabat 2%, TVA 22%.
Care dintre formulele contabile indicate reflectă corect primirea materiilor prime?

a) % = 401 11.956.000
300 9.800.000
4428 2.156.000

b) % = 401 12.000.000
300 9.800.000
4426 2.200.000

c) % = 401 12.200.000
300 10.000.000
4426 2.200.000

d) % = 401 11.956.000
300 9.800.000
4426 2.156.000

e) % = 401 12.200.000
300 10.000.000
4426 2.156.000
4428 44.000

30. În luna mai a exerciţiului „N" o societate comercială primeşte materii prime de la un furnizor fără factură: preţ de contract 10.000.000 lei, TVA 22%. În luna iunie se primeşte factura: preţ de facturare 12.200.000 lei, TVA 22%.
Care dintre formulele contabile enumerate reflectă corect înregistrarea facturii primite.

a) % = 401 14.640.000
408 10.000.000
300 2.000.000
4426 2.640.000
408 = 4428 2.200.000

b) % = 401 14.640.000
408 14.200.000
4426 440.000
408 = 4428 2.200.000

Scanned with OKEN Scanner

c)	% = 401	14.640.000
	408	12.200.000
	300	2.000.000
	4426	440.000
	408 = 4428	2.200.000
d)	% = 401	14.640.000
	408	12.000.000
	4426	2.640.000
	408 = 4428	2.200.000
e)	% = 401	14.640.000
	408	12.200.000
	4426	2.440.000
	408 = 4428	2.200.000

31. Dispuneţi de următoarele informaţii privind piesele de schimb: stocul scriptic 9.000.000 lei; stocul faptic 8.400.000 lei.
Precizaţi înregistrarea contabilă care reflectă corect rezultatul inventarului fizic:

a)	3014 = 601	600.000
b)	601 = 3014	600.000
c)	3014 = 601	8.400.000
d)	601 = 3014	8.400.000
e)	601 = 3014	9.000.000

32. Indicaţi înregistrarea corectă privind obţinerea produselor finite în condiţiile folosirii metodei inventarului permanent:

a)	345 = 401	10.000.000
b)	345 = 701	10.000.000
c)	345 = 711	10.000.000
d)	345 = 601	10.000.000
e)	711 = 345	10.000.000

33. Dispuneţi de următoarele informaţii: stocul scriptic de mărfuri 10.000.000 lei, stocul faptic 9.000.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)	371 = 707	1.000.000
b)	607 = 371	1.000.000
c)	607 = 121	1.000.000
d)	607 = 397	1.000.000
e)	711 = 371	1.000.000

34. Dispuneţi de următoarele informaţii privind stocul de materii prime la închiderea exerciţiului: valoarea contabilă (la cost de achiziţie) 100.000.000 lei, provizioa-

Scanned with OKEN Scanner

nele pentru deprecierea stocurilor de materii prime 26.000.000 lei. Precizaţi valoarea corectă cu care sunt înscrise stocurile de materii prime în bilanţul contabil întocmit la închiderea exerciţiului.

a) 100.000.000 lei
b) 26.000.000 lei
c) 74.000.000 lei
d) 126.000.000 lei
e) nu sunt înscrise în bilanţ

35. Societatea comerciala „CONTAB" încasează contravaloarea mărfurilor livrate unui client care au fost facturate cu reducere de preţ: preţul de vânzare fără TVA 100.000 lei, rabat 2%, scont de decontare 10% (se evidenţiază la încasarea facturii). TVA 22%. Indicaţi formula contabilă care reflectă corect încasarea creanţei.

a) % = 411 113.876
5121 104.076
667 9.800

b) % = 411 104.076
5121 94.276
667 9.800

c) % = 411 115.876
5121 106.076
667 9.800

d) % = 411 118.000
5121 108.200
667 9.800

e) % = 411 106.200
5121 96.400
667 9.800

36. Dispuneţi de următoarele date privind stocurile de mărfuri la închiderea exerciţiului: valoarea contabilă a stocului 8.000.000 lei; valoarea de inventar 7.500.000 lei; provizioane pentru deprecierea mărfurilor 1.500.000 lei.
Precizaţi suma şi înregistrarea contabilă corectă referitoare la provizioane:

a) 397 = 7814 1.000.000 lei
b) 397 = 7814 500.000 lei
c) 6814 = 397 500.000 lei
d) 6814 = 397 1.500.000 lei
e) 397 = 7814 1.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

37. Dispuneţi de următoarele date privind produsele finite la o societate comercială: stoc existent la începutul lunii 200 buc. a 50.000 lei buc. cost standard, cost efectiv 51.000 lei buc.; intrări în cursul lunii 100 buc. la cost standard; ieşiri în cursul lunii 180 buc. Costul efectiv calculat la sfârşitul lunii este de 46.000 lei buc.
Care este formula contabilă şi suma corectă pentru diferenţa de cost aferentă produselor finite ieşite:

a) 711 = 348 119.700 lei
b) 711 = 345 147.700 lei
c) 345 = 348 151.700 lei
d) 345 = 711 106.700 lei
e) 348 = 711 119.700 lei

38. La o societate comercială în luna anterioară a fost înregistrată o aprovizionare cu materii prime, fără a fi facturată de furnizor pe baza datelor: cost de achiziţie 20.000.000 lei plus TVA 22%. În luna curentă se primeşte factura furnizorului pentru această aprovizionare cuprinzând datele: materii prime 25.000.000 lei plus TVA 22%. Care sunt înregistrările contabile şi sumele aferente, exacte, ce se efectuează pe baza facturii furnizorului:

a) 408 = 401 30.500.000
4426 = 4428 5.500.000

b) % = 401 30.500.000
300 5.000.000
408 20.000.000
4428 5.500.000

c) 408 = 401 24.400.000
4426 = 4428 4.400.000
% = 401 6.100.000
300 5.000.000
4426 1.100.000

d) % = 401 30.500.000
300 5.000.000
408 20.000.000
4426 5.500.000

e) % = 408 6.100.000
300 5.000.000
4428 1.100.000
408 = 401 30.500.000

Scanned with OKEN Scanner

39. Indicaţi formula contabilă corectă privind scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar complet uzate:

a) 322 = 321 30.000.000
b) 602 = 322 30.000.000
c) 321 = 322 30.000.000
d) 602 = 321 30.000.000
e) 602 = 118 30.000.000

40. O societate comercială livrează mărfuri unui client în valoare de 6.000.000 lei plus TVA 22% fără să întocmească factura până la sfârşitul lunii.
Care sunt înregistrările contabile şi sumele aferente, exacte, costul mărfurilor fiind de 5.000.000 lei.

a) 411 = % 7.320.000
707 6.000.000
4427 1.320.000
607 = 371 5.000.000
b) 607 = 371 5.000.000
c) 418 = % 7.320.000
707 6.000.000
4427 1.320.000
d) 418 = % 7.320.000
707 6.000.000
4428 1.320.000
607 = 371 5.000.000
e) 411 = % 7.320.000
707 6.000.000
4427 1.320.000

41. Indicaţi formula contabilă corectă privind cumpărarea materiilor prime de la furnizor în condiţiile inventarului intermitent; preţ de cumpărare 50.000.000 lei TVA 22%.

a) % = 401 61.000.000
300 50.000.000
4426 11.000.000
b) % = 401 61.000.000
300 50.000.000
4428 11.000.000
c) % = 401 61.000.000
600 50.000.000
4428 11.000.000

Scanned with OKEN Scanner

d) 300 = 401 50.000.000
e) % = 401 61.000.000
600 50.000.000
4426 11.000.000

42. Indicaţi formula contabilă corectă privind constatarea unui plus de inventar la mărfuri înregistrate în contabilitate la preţ de vânzare inclusiv TVA pe baza datelor: cost achiziţie 40.000.000 lei; adaos comercial 20%; TVA 22%:

a) 371 = % 58.560.000
707 48.000.000
4427 10.560.000

b) 371 = % 58.560.000
607 40.000.000
378 8.000.000
4427 10.560.000

c) 371 = % 58.560.000
607 40.000.000
378 8.000.000
4428 10.560.000

d) 371 = % 58.560.000
607 48.000.000
4427 10.560.000

e) 371 = % 58.560.000
707 40.000.000
378 8.000.000
4427 10.560.000

43. Care din formulele contabile de mai jos nu este în concordanţă cu explicaţia dată:

a) 456 = 1011 50.000.000
Subscrierea capitalului social

b) 371 = 607 50.000.000 lei
Minus de mărfuri constatat la inventar

c) 212 = 231 50.000.000 lei
Punerea în funcţiune a unui mijloc fix

d) 541 = 512 50.000.000 lei
Deschiderea unui acreditiv pentru un furnizor

e) 542 = 531 50.000.000 lei
Acordarea unui avans pentru deplasare

Scanned with OKEN Scanner

44. O societate comercială trimite spre prelucrare la terţi 500 m materie primă, preţul 6.000 lei/m. În urma prelucrării rezultă 200 buc. halate destinate nevoilor proprii. Cheltuielile de prelucrare conform facturii, 3.000 lei/halat, TVA 22%. Precizaţi varianta de contabilizare corectă a operaţiunilor enunţate:

a)	351 = 300	3.000.000
	% = 351	3.660.000
	321	3.000.000
	4426	660.000
b)	351 = 300	3.000.000
	% = 401	732.000
	321	600.000
	4426	132.000
c)	351 = 300	3.000.000
	321 = 351	3.000.000
	% = 401	732.000
	321	600.000
	4426	132.000
d)	351 = 300	3.000.000
	321 = 351	3.000.000
	321 = 401	600.000
	4426 = 321	132.000
e)	321 = %	3.600.000
	300	3.000.000
	401	600.000
	4426 = 401	132.000

45. Indicaţi înregistrarea corectă privind cumpărarea de mărfuri, conform inventarului permanent; mărfuri 10.500.000 lei, TVA 22%.

a)	% = 401	12.810.000
	371	10.500.000
	4426	2.310.000
b)	% = 401	12.810.000
	607	10.500.000
	4426	2.310.000
c)	371 = 401	12.810.000
d)	607 = 401	10.500.000
e)	371 = 5121	12.810.000

Scanned with OKEN Scanner

46. Dispuneţi de următoarele informaţii privind mărfurile în luna mai 1997:

stoc iniţial	10 buc. x 5000 lei/buc.
intrări 6 mai	20 buc. x 6.000 lei/buc.
15 mai	8 buc. x 6.000 lei/buc.
20 mai	15 buc. x 7.000 lei/buc.
ieşiri 8 mai	16 buc.
25 mai	21 buc.

Stocul final de mărfuri evaluat conform metodei primul intrat – primul ieşit (FIFO) calculat la sfârşitul lunii este:

a) 100.000 lei
b) 106.000 lei
c) 115.000 lei
d) 111.000 lei
e) 120.000 lei

47. Indicaţi înregistrarea corectă pentru plusul de produse finite constatat la inventarierea fizică în sumă de 5.000.000 lei în condiţiile folosirii metodei inventarului permanent:

a) 345 = 7718	5.000.000
b) 345 = 658	5.000.000
c) 345 = 708	5.000.000
d) 345 = 758	5.000.000
e) 345 = 711	5.000.000

48. Dispuneţi de următoarele informaţii la inventar privind stocurile de materii prime: materii prime la valoarea contabilă (cost de achiziţie) 10.000.000 lei provizion existent pentru deprecierea materiilor prime 6.000.000 lei; provizion necesar pentru deprecierea materiilor prime 1.000.000 lei. Precizaţi înregistrarea contabilă corectă care reflectă situaţia provizioanelor pentru deprecierea materiilor prime la inventar:

a) 6814 = 390	1.000.000
b) 6814 = 390	600.000
c) 6814 = 390	400.000
d) 390 = 7814	400.000
e) 6814 = 121	400.000

49. Indicaţi înregistrarea contabilă corectă privind distrugerea unui stoc de materii prime din cauza unei calamităţi naturale:

a) 600 = 300	10.000.000
b) 658 = 300	10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

c) 6718 = 300 10.000.000
d) 121 = 300 10.000.000
e) 6721 = 300 10.000.000

50. Precizaţi care din elementele menţionate reprezintă obligaţii de natură fiscală:
a) TVA de plată; impozitul pe salarii; impozitul pe profit; diferenţe de conversie pasiv;
b) TVA de plată; impozitul pe salarii; impozitul pe profit;
c) TVA de plată; impozitul pe salarii; impozitul pe profit; furnizori de imobilizări;
d) TVA de plată; impozitul pe salarii; impozitul pe profit; clienţi-creditori;
e) TVA de plată; impozitul pe salarii; furnizori; impozitul pe profit.

51. Care din formulele contabile de mai jos nu este în concordanţă cu explicaţia dată ?
a) 421=444 75.000 lei
Reţinerea impozitului pe salarii
b) 401=767 75.000 lei
Acordarea unui scont de decontare furnizorului
c) 457=446 75.000 lei
Reţinerea impozitului pe dividende
d) 681=281 75.000 lei
Înregistrarea amortizării mijloacelor fixe
e) 401 = 5121 75.000
Plata prin virament a facturii furnizorului

52. Pentru care din situaţiile de mai jos nu se calculează şi înregistrează diferenţe de conversie la închiderea exerciţiului financiar ?
a) Angajamentele comerciale în valută aflate în sold
b) Avansuri acordate în valută furnizorului extern
c) Disponibilităţi în valută aflate în sold
d) Creditele bancare în valută nerambursate
e) Creanţele comerciale în valută aflate în sold

53. Care din enunţurile de mai jos nu constituie obiect al independenţei exerciţiului ?
a) Utilizarea conturilor de regularizare
b) Calculul şi înregistrarea diferenţelor de curs pentru disponibilităţile în valută
c) Calculul şi înregistrarea salariilor
d) Practicarea contabilităţii de angajamente
e) Calculul şi înregistrarea amortizărilor şi provizioanelor

Scanned with OKEN Scanner

54. Ce semnifică înregistrarea contabilă ?
667=411 500.000 lei
a) Scont de decontare acordat clientului ulterior vânzării şi facturării
b) Scont de decontare acordat de client furnizorului
c) Scont de decontare primit de la bancă
d) Scont de decontare plătit băncii
e) Scont de decontare acordat clientului în momentul vânzării şi facturării

55. Care din formulele contabile de mai jos nu este în concordanţă cu explicaţia dată ?
a) 281=2121.500.000 lei
Scoaterea din evidenţă a mijloacelor fixe complet amortizate
b) 446=5121 600.000 lei
Plata prin virament a taxei vamale
c) 421=426300.000 lei
Înregistrarea drepturilor salariale neridicate
d) 322=321500.000 lei
Scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar
e) 635=446600.000 lei
Plata impozitului pe clădiri

56. Indicaţi înregistrarea contabilă corectă privind contribuţia unităţii la asigurările sociale:
a) 421=4311 14.000.000
b) 6452=4311 14.000.000
c) 6451=4311 14.000.000
d) 641=4311 14.000.000
e) 6451=4312 14.000.000

57. Indicaţi formula contabilă corectă pentru diferenţele de curs valutar nefavorabile privind obligaţiile în devize la închiderea exerciţiului:
a) 476=401 80.000.000
b) 401=477 80.000.000
c) 665=401 80.000.000
d) 476=411 80.000.000
e) 411=477 80.000.000

58. Dispuneţi de următoarele informaţii: creanţe legate de participaţii 1.000.000 lei; alte creanţe imoblizate 400.000 lei; debitori diverşi 600.000 lei; furnizori-debitori 700.000 lei; împrumuturi acordate pe termen lung 1.000.000 lei; clienţi-debitori 800.000 lei; TVA de plată (sold debitor) 900.000 lei; impozit pe profit (sold debitor) 200.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Precizaţi mărimea creanţelor din active imobilizate?
a) 3.200.000 lei
b) 2.400.000 lei
c) 2.100.000 lei
d) 2.800.000 lei
e) 2.300.000 lei

59. Ce semnifică înregistrarea contabilă?
5121=419 36.000.000 lei
a) valoarea produselor finite facturate clienţilor;
b) diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor;
c) decontarea avansurilor încasate de la clienţi;
d) avansurile încasate de la clienţi;
e) avansurile restituite clienţilor.

60. Care formulă contabilă nu este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 457=446 10.000.000
impozitul pe dividende datorat;
b) 231=404 10.000.000
valoarea imobilizărilor în curs facturate de furnizori;
c) 4311=447 10.000.000
fondul pentru sănătate datorat;
d) 261=5121 10.000.000
titlurile de participare cedate;
e) 421=444 10.000.000
impozitul pe salarii reţinut de la salariaţi.

61. Care formulă contabilă este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 419=411 50.000.000
avansurile încasate de la clienţi;
b) 6451=4311 50.000.000
contribuţia personalului pentru pensia suplimentară;
c) 345=711 50.000.000
produsele finite vândute clienţilor;
d) 444=5121 50.000.000
impozitul pe salarii de plătit bugetului;
e) 691=441 50.000.000
impozitul pe profit datorat bugetului.

62. Care formulă contabilă este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 129=112 80.000.000
profitul net repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit;

Scanned with OKEN Scanner

b) 456=1011 80.000.000
capitalul social depus de acţionari sau asociaţi;

c) 151=781 80.000.000
provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite;

d) 411=707 80.000.000
suma încasată de la clienţi;

e) 409=5121 80.000.000
valoarea avansurilor decontate cu furnizorii la primirea bunurilor.

63. Ce semnificaţie atribuiţi postului bilanţier 4424 – TVA de recuperat?
a) TVA colectată cuvenită bugetului;
b) TVA plătită bugetului;
c) TVA de plătit bugetului;
d) TVA de recuperat de la buget;
e) TVA deductibilă facturată de furnizori.

64. Care formulă contabilă este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 300=542 100.000.000
valoarea materiilor prime primite cu titlu gratuit;
b) 151=781 100.000.000
constituirea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli
c) 421=444 100.000.000
impozitul pe salarii virat bugetului;
d) 4311=447 100.000.000
fondul de sănătate virat conform destinaţiei;
e) 261=5121 100.000.000
valoarea titlurilor de participare achiziţionate.

65. Care dintre formulele contabile enumerate este în corelaţie cu explicaţia dată ?
a) 701=345 10.000.000
Livrarea produselor finite clienţilor.
b) 419=401 10.000.000
Încansarea avansurilor de la clienţi.
c) 419=411 10.000.000
Decontarea avansurilor încasate de la clienţi.
d) 419=476 10.000.000
Diferenţele nefavorabile de curs valutar la închiderea exerciţiului.
e) 419=411 10.000.000
Facturile întocmite către clienţi.

Scanned with OKEN Scanner

66. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în corelaţie cu explicaţia dată ?

a) 345=711 12.500.000
produse finite obţinute din producţie

b) 600=300 12.500.000
materiile prime constatate lipsă la inventar

c) 411=5121 12.500.000
impozitul pe profit virat la bugetul statului

d) 4423=4424 12.500.000
T.V.A. de plată bugetului de stat

e) 461=7721 12.500.000
preţul de vânzare al activelor vândute, exclusiv T.V.A.

67. Indicaţi în care dintre operaţiile contabile enumerate se regăseşte principiul independenţei exerciţiului:

a)	401=403	40.000.000
b)	107=121	40.000.000
c)	%=401	48.800.000
	471	40.000.000
	4426	8.800.000
d)	635=446	40.000.000
e)	409=5121	40.000.000

68. Care dintre formulele contabile enumerate exprimă o operaţie corect înregistrată ?

a)	%=408	5.490.000
	300	4.500.000
	4426	990.000
b)	371 = %	3.530.000
	401	3.200.000
	378	160.000
	4427	170.500
c)	419=411	3.200.000
d)	4424=4427	3.200.000
e)	121=119	3.200.000

69. Ce formulă contabilă nu este în concordanţă cu explicaţia dată ?

a) 462=5121 30.000.000
achitarea creditorilor din contul de disponibil;

b) 607=371 30.000.000
scăderea din gestiune a mărfurilor vândute clienţilor;

Scanned with OKEN Scanner

c) 129=118 30.000.000
profitul net repartizat pentru alte fonduri;
d) 162=5121 30.000.000
rambursarea creditelor bancare;
e) 371=456 30.000.000
valoarea mărfurilor aduse de la terţi.

70. Care dintre formulele contabile enumerate este în corelaţie cu explicaţia dată ?
a) 457=129 10.000.000
profitul repartizat pentru dividende
b) 411=476 10.000.000
diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize la închiderea exerciţiului
c) 401=409 10.000.000
avansurile decontate cu furnizorii pentru primirea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor
d) 419=411 10.000.000
avansurile încasate de la clienţi
e) 445=131 10.000.000
subvenţiile pentru investiţii primite

71. Care dintre formulele contabile enumerate este în concordanţă cu explicaţia dată ?
a) 641=421 10.000.000
Drepturile băneşti plătite salariaţilor.
b) 421=427 10.000.000
Achitarea reţinerilor din salarii.
c). 401=403 10.000.000
Efectele de comerţ acceptate de furnizor.
d) 401=409 10.000.000
Plata avansurilor pentru furnizor.
e) 300=408 10.000.000
Materiile prime primite de la furnizor cu factură.

72. Care dintre formulele contabile enumerate este în concordanţă cu explicaţia dată ?
a) 4424=5121 10.000.000
TVA de recuperat încasată
b) 471=611 10.000.000
Cheltuielile cu reparaţiile constatate la închiderea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiului următor
c) 471=5121 10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile cu reparaţiile facturate de alte unităţi
d) 758=471 10.000.000
Reparaţiile efectuate cu forţe proprii repartizate în perioadele următoare
e) 472=706 10.000.000
Veniturile încasate în avans din chirii

73. Ce semnificaţie atribuiţi rulajului creditor al contului 421 „Personal – remuneraţii datorate" ?
a) Drepturile băneşti achitate salariaţilor
b) Reţinerile din salarii
c) Drepturile băneşti neridicate în termenul legal
d) Drepturile băneşti cuvenite personalului
e) Drepturile băneşti nete achitate personalului

74. Care din afirmaţiile enunţate privind dinamica cursului de schimb al creanţelor şi datoriilor în devize reflectate în bilanţ nu este corectă ?
a) creşterea cursului de schimb al creanţelor determină diferenţe de conversie-pasiv;
b) creşterea cursului de schimb al datoriilor determină diferenţe de conversie-activ;
c) micşorarea cursului de schimb al datoriilor determină diferenţe de conversie-activ;
d) creşterea cursului de schimb al creanţelor determină câştig latent;
e) creşterea cursului de schimb al datoriilor determină o pierdere latentă.

75. Diferenţele favorabile de curs valutar, pentru disponibilităţile în devize rezultate din aportul la capitalul social, la închiderea exerciţiului se contabilizează:
a) în contul 765
b) în contul 1068
c) în contul 476
d) în contul 477
e) în contul 1012

76. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în concordanţă cu explicaţia dată ?
a) 641=42128.000.000
Drepturile băneşti cuvenite salariaţilor
b) 421=% 3.920.000
444 2.800.000
4372 280.000
4312 840.000
Reţinerile din salarii

Scanned with OKEN Scanner

c) 421=42425.000.000
Sumele alocate din fondul de participare la profit
d) 431=5311 24.080.000
Plata salariilor nete pentru personalul unităţii
e) 444=5121 2.800.000
Virarea la bugetul statului a impozitului pe salarii

77. Care dintre formulele contabile enumerate este în concordanţă cu explicaţia dată ?
a) 457=107 10.000.000 lei
Dividendele datorate acţionarilor
b) 119=111 10.000.000 lei
Mijloacele fixe achiziţionate din amortizare
c) 203=404 10.000.000 lei
Lucrările şi proiectele de cercetare achiziţionate de la terţi
d) 4424=4423 10.000.000 lei
TVA de recuperat compensată
e) 502=5121 10.000.000 lei
Acţiunile distribuite salariaţilor

78. O societate comercială calculează şi înregistrează contribuţia la asigurările sociale şi drepturile privind concediile medicale pe luna curentă. Fondul de salarii brut este de 1.000.000 lei, cota de contribuţie la asigurările sociale 25% şi drepturile privind concediile medicale în sumă de 50.000 lei. Indicaţi formulele contabile şi sumele corecte privind contribuţiile şi concediile medicale datorate:

a)	6451 = 4311	250.000	şi	421 = 4311/x	50.000
b)	6451 = 4311	250.000	şi	4311 = 423	50.000
c)	423 = 4311	250.000	şi	421 = 4311/x	50.000
d)	421 = 4311	250.000	şi	444 = 4311/x	50.000
e)	421 = 4311	250.000	şi	423 = 4311/x	50.000

79. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în corelaţie cu explicaţia dată ?
a) 345=711 30.000.000
produsele finite obţinute din producţie
b) 600=300 30.000.000
materiile prime constatate lipsă la inventar
c) 441=5121 30.000.000
impozitul pe profit virat la bugetul statului
d) 4423=4424 30.000.000

Scanned with OKEN Scanner

T.V.A. de plată bugetului de stat

e) 461=7721 30.000.000

prețul de vânzare al activelor vândute, exclusiv TVA

80. Indicați formula contabilă corectă pentru diferențele de curs valutar favorabile privind creanțele în devize la închiderea exercițiului:

a) 476=411 30.000.000
b) 5121=765 30.000.000
c) 411=477 30.000.000
d) 411=765 30.000.000
e) 476=419 30.000.000

81. Care dintre formule contabile enumerate exprimă o operație corect înregistrată ?

a) %=408 48.800.000
300 40.000.000
4426 8.800.000
b) 371 = % 70.800.000
401 50.000.000
378 10.000.000
4427 10.800.000
c) 419=411 50.000.000
d) 4424=4427 50.000.000
e) 121=119 50.000.000

82. Precizați care dintre elementele menționate reprezintă valorile de regularizare și asimilate:

a) Diferențe de conversie; venituri înregistrate în avans; prime legate de capital, cheltuieli înregistrate în avans.
b) Diferențe de conversie; venituri înregistrate în avans; diferențe din reevaluare, cheltuieli înregistrate în avans.
c) Diferențe de conversie; subvenții pentru investiții, venituri înregistrate în avans.
d) Diferențe de conversie; venituri înregistrate în avans; cheltuieli înregistrate în avans.
e) Diferențe de conversie; venituri înregistrate în avans; provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

83. Care formulă contabilă nu este în concordanță cu explicația dată?

a) 711=345 75.000.000

scăderea din gestiune a produselor finite livrate clienților;

b) 5121=131 75.000.000

Scanned with OKEN Scanner

disponibilităţile băneşti primite ca subvenţii pentru investiţii;
c) 201=5121 75.000.000
cheltuieli de constituire amortizate integral;
d) 5121=461 75.000.000
valoarea debitelor încasate;
e) 409=5121 75.000.000
avansurile achitate furnizorilor.

84. Care formulă contabilă este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 411=701 60.000.000
livrarea produselor clienţilor;
b) 502=5121 60.000.000
valoarea acţiunilor proprii vândute terţilor;
c) 4426=401 60.000.000
TVA plătită furnizorului;
d) 5311=462 60.000.000
plăţile către diverşi creditori;
e) 421=4311 60.000.000
contribuţia pentru pensia suplimentară.

85. Care formulă contabilă este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 445=131 70.000.000
subvenţiile pentru investiţiile de primit;
b) 461=161 70.000.000
valoarea debitelor încasate din împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni;
c) 1061=1012 70.000.000
rezervele constituite din capitaul social;
d) 351=300 70.000.000
materiile prime şi materialele aduse de la terţi;
e) 401=5121 70.000.000
valoarea lucrărilor executate de terţi.

86. Care dintre formulele contabile enumerate este în corelaţie cu explicaţia dată?
a) 457=129 100.000.000
Profitul repartizat pentru dividende
b) 411=476 100.000.000
Diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize la închiderea exerciţiului
c) 401=409 100.000.000
Avansurile decontate cu furnizorii pentru primirea bunurilor, lucrărilor şi

Scanned with OKEN Scanner

serviciilor
d) 419=411 100.000.000
Avansurile încasate de la clienţi
e) 445=131 100.000.000
Subvenţiile pentru investiţii primite

87. Care formulă contabilă este în concordanţă cu explicaţia dată?
a) 300=600 50.000.000
valoarea materiilor prime constatate lipsă la inventar;
b) 201=5121 50.000.000
cheltuielile de constituire amortizate integral;
c) 345=711 50.000.000
produsele finite vândute clienţilor;
d) 681=281 50.000.000
valoarea recuperată a mijloacelor fixe vândute;
e) 505=5121 50.000.000
valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate;

88. Dispuneţi de următoarele informaţii privind TVA: 6.000.000 lei TVA de recuperat din luna precedentă, 40.000.000 lei TVA colectată aferentă lunii curente, 16.000.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente. Prorata 100%. Precizaţi înregistrările contabile corecte, care se efectuează la sfârşitul lunii curente privind TVA:

a) 5121=4426 6.000.000
4427=% 40.000.000
4426 16.000.000
4423 24.000.000
4423=5121 24.000.000
b) 4427=% 40.000.000
4426 16.000.000
4423 24.000.000
4423=% 24.000.000
4424 6.000.000
5121 18.000.000
c) 5121=4424 6.000.000
d) 4424=4426 6.000.000
5121=4424 6.000.000
4427=% 40.000.000
4426 16.000.000
4423 24.000.000
4423=5121 24.000.000
e) 4427=% 40.000.000

Scanned with OKEN Scanner

4426	16.000.000
4423	24.000.000
4423=4424	6.000.000

89. Dispuneţi de următoarele informaţii din conturile unei societăţi comerciale: TVA de plată aferentă lunii iunie 1.500.000 lei; TVA deductibilă aferentă lunii iulie 6.000.000 lei; TVA colectată aferentă lunii iulie 3.800.000 lei. Prorata TVA 90%. Precizaţi care sunt înregistrările corecte pentru luna iulie:

a)	4423=5121	1.500.000
	%=4426	6.000.000
	4427	3.800.000
	635	600.000
	4424	1.600.000
b)	%=4426	6.000.000
	4423	1.500.000
	4427	3.800.000
	635	600.000
	4424	100.000
c)	4423=5121	1.500.000
d)	4423=5121	1.500.000
	%=4426	6.000.000
	4427	3.800.000
	4423	600.000
	4424	1.600.000
e)	%=4426	6.000.000
	4427	3.800.000
	4424	1.600.000
	607	600.000

90. Dispuneţi de următoarele informaţii privind TVA: 400.000.000 lei TVA colectată aferentă lunii curente; 60.000.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente. Prorata 100%. Precizaţi înregistrările care se efectuează la sfârşitul lunii curente privind TVA:

a)	4427=%	60.000.000
	4426	40.000.000
	4424	20.000.000
b)	%=4426	60.000.000
	4427	40.000.000
	4423	20.000.000
c)	4427=%	60.000.000

Scanned with OKEN Scanner

	4426	40.000.000
	4423	20.000.000
d)	%=4426	60.000.000
	4427	40.000.000
	5121	20.000.000
e)	%=4426	60.000.000
	4427	40.000.000
	4424	20.000.000

91. Dispuneţi de următoarele date privitoare la taxa pe valoarea adăugată la o societate comercială: TVA de plătit din luna precedentă 90.000.000 lei; TVA deductibil în cursul lunii 500.000.000 lei; TVA colectat în cursul lunii 400.000.000 lei; TVA neexigibil înregistrat în cursul lunii 300.000.000 lei.
Care sunt înregistrările contabile şi sumele privitoare la decontarea TVA ?

a)	% = 4426	500.000.000
	4427	400.000.000
	4423	90.000.000
	4424	10.000.000
b)	4423=5121	90.000.000
	4427=4428	30.000.000
	4424=4426	100.000.000
c)	% = 4426	500.000.000
	4423	90.000.000
	4427	400.000.000
	4428	10.000.000
d)	4423=5121	90.000.000
	% = 4426	500.000.000
	4427	400.000.000
	4424	100.000.000
e)	% = 4426	500.000.000
	4427	400.000.000
	4424	100.000.000

92. La o societate comercială datele privind TVA-ul se prezintă astfel: TVA de recuperat din luna precedentă 2.000.000 lei; TVA deductibilă din luna curentă 5.000.000 lei; TVA colectată din luna curentă 3.000.000 lei. Indicaţi înregistrarea corectă din luna curentă privind operaţiile cu TVA (prorata TVA = 100%):

a)	4427 = 4426	3.000.000

Scanned with OKEN Scanner

4424 = 4426 2.000.000

b) 4427 = 4426 3.000.000
4424 = 4427 2.000.000

c) 4427 = 4426 3.000.000
4424 = 4423 5.000.000

d) 4427 = 4426 3.000.000
4423 = 4424 2.000.000

e) 4427 = 4426 3.000.000
4423 = 4426 2.000.000

93. Ce semnifică înregistrarea contabilă:

% = 502 1.000.000
456 900.000
664 100.000

a) cesiunea acţiunilor proprii răscumpărate, când preţul de vânzare este mai mare decât preţul de răscumpărare
b) anularea acţiunilor proprii răscumpărate, când valoarea nominală este mai mare decât preţul de răscumpărare
c) cesiunea acţiunilor proprii răscumpărate, când preţul de vânzare este mai mic decât preţul de răscumpărare
d) anularea acţiunilor proprii răscumpărate, când valoarea nominală este mai mică decât preţul de răscumpărare
e) cesiunea acţiunilor proprii răscumpărate, când valoarea nominală este mai mare decât preţul de răscumpărare

94. Care din elementele de mai jos nu se cuprind în structura titlurilor de valoare?

a) titlurile de participare
b) obligaţiunile
c) certificatele de depozit
d) acreditivele
e) cambiile

95. Cesiunea de acţiuni ca titluri de plasament în condiţiile în care preţul de achiziţie este de 100.000 lei iar preţul de cesiune 95.000 lei se înregistrează prin formula:

a) 461 = 768 95.000 lei
668 = 503 100.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) 461 = 503 100.000 lei
664 = 764 95.000 lei

c) 461 = 764 95.000 lei
764 = 503 100.000 lei

d) % = 503 100.000 lei
461 95.000 lei
664 5.000 lei

e) % = 503 100.000 lei
461 95.000 lei
121 5.000 lei

96. Dividendele cuvenite pentru titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu se înregistrează prin formula:

a) 461 = 761 100.000 lei
b) 461 = 763 100.000 lei
c) 461 = 764 100.000 lei
d) 461 = 768 100.000 lei
e) 461 = 762 100.000 lei

97. Societatea comercială „x" achiziţionează 10.000 acţiuni care reprezintă 60% din capitalul societăţii „Y". Acţiunile achiziţionate sunt evidenţiate ca:

a) Titluri imobilizate al activităţii de portofoliu
b) Titluri de participare
c) Capital social
d) Alte titluri imobilizate
e) Titluri de plasament

98. La o societate comercială datele privind TVA se prezintă astfel: TVA de recuperat din luna precedentă 1.000.000 lei, TVA deductibilă din luna curentă 3.000.000 lei, TVA colectată în luna curentă 4.000.000 lei, prorata TVA 100%. Indicaţi înregistrarea corectă din luna curentă privind operaţiile cu TVA:

a) 4427 = 4426 3.000.000
4427 = 4423 1.000.000

b) 4427 = 4426 3.000.000
4427 = 4424 1.000.000
4423 = 4427 1.000.000

c) 4427 = 4428 3.000.000
4423 = 4424 1.000.000
4424 = 4427 1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

d) 4427 = 4426 3.000.000
4427 = 4424 1.000.000

e) 4427 = 4426 3.000.000
4427 = 4423 1.000.000
4423 = 4424 1.000.000

99. Dispuneţi de următoarele informaţii privind TVA: 30.000.000 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 200.000.000 lei TVA colectată aferentă lunii curente; 80.000.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente. Prorata 100%.
Precizaţi înregistrările care se efectuează la sfârşitul lunii curente privind TVA.

a) 5121=4426 30.000.000
4427=% 200.000.000
4426 80.000.000
4423 120.000.000
4423=5121 120.000.000

b) 4427=% 200.000.000
4426 80.000.000
4423 120.000.000
4423=% 120.000.000
4424 30.000.000
5121 90.000.000

c) 5121=4424 30.000.000

d) 4424=4426 30.000.000
5121=4424 30.000.000
4427=% 200.000.000
4426 80.000.000
4423 120.000.000
4423=5121 120.000.00

e) 4427=% 200.000.000
4426 80.000.000
4423 120.000.000
4423=4424 30.000.000

100. Dispuneţi de următoarele informaţii: veniturile totale înregistrate 500.000.000 lei, din care dividende încasate de la alte societăţi 60.000.000 lei; cheltuieli totale înregistrate 400.000.000 lei, din care cheltuielile reprezentând amenzi şi penalităţi datorate către autoritatea română 20.000.000 lei.
Precizaţi care este înregistrarea impozitului pe profit datorat bugetului şi suma corectă (cota de impozitare 38%).

a) 691=441 22.800.000

Scanned with OKEN Scanner

b) 121=691 38.000.000
c) 691=441 38.000.000
d) 441=5121 22.800.000
e) 121=691 22.800.000

101. Ce semnifică înregistrarea contabilă de mai jos pentru furnizor: 667 = 411 1.000.000 lei?
a) scont de dcontare acordat de furnizor clientului;
b) scont de decontare acordat de furnizor clientului pentru decontarea cu un efect de comerţ anticipat termenului de plată;
c) scont de decontare acordat de furnizor clientului în momentul emiterii facturii pentru defecte de calitate a bunurilor;
d) scont de decontare acordat de furnizor clientului în momentul emiterii facturii pentru diferenţe de preţ;
e) scont de decontare reţinut de banca furnizorului.

102. În cazul cesiunii de mijloace fixe în valoare contabilă de 5.000.000 lei, preţul de cesiune 2.500.000 lei, amortizarea de 3.000.000 lei, provizioane pentru deprecieri 1.000.000 lei se regăsesc structurat în contul de profit şi pierdere la poziţiile:
a) cheltuieli excepţionale 2.000.000 lei, venituri excepţionale 2.500.000 lei şi venituri din exploatare 1.000.000 lei;
b) cheltuieli excepţionale 2.000.000 lei, venituri excepţionale 2.500.000 lei;
c) cheltuieli excepţionale 5.000.000 lei, venituri excepţionale 3.500.000 lei;
d) cheltuieli excepţionale 2.000.000 lei, venituri excepţionale 3.500.000 lei;
e) cheltuieli excepţionale 5.000.000 lei, venituri excepţionale 2.500.000 lei şi venituri din exploatare 1.000.000 lei.

103. Care dintre poziţiile de venituri enumerate în continuare se includ în totalitate în cifra de afaceri a intreprinderii:
a) venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din producţia stocată, venituri din vânzarea semifabricatelor;
b) venituri din vânzarea produselor finite, venituri din lucrări executate şi servicii prestate, venituri din subvenţii de exploatare;
c) venituri din activitatea de cercetare-dezvoltare, venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din producţia de imobilizări;
d) venituri din producţia stocată, venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii, venituri din vânzarea mărfurilor;
e) venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din vânzarea produselor finite, venituri din lucrări executate şi servicii prestate.

Scanned with OKEN Scanner

104. Să se determine rezultatul net al exercițiului în baza următoarelor date: cumpărări de stocuri 100.000 lei, stocuri inițiale 10.000 lei, stocuri finale 20.000 lei; salarii totale datorate 300.000 lei, salarii plătite 250.000 lei; servicii facturate primite 200.000 lei, servicii nefacturate primite de la terți 100.000 lei; dobânzi de primit 80.000 lei, încasate 60.000 lei; provizioane reluate 100.000 lei; stocuri de produse finite fabricate în costuri de producție 600.000 lei, stocuri inițiale de produse finite în costuri de producție 120.000 lei; produse vândute în costuri de producție 630.000 lei, în preț de vânzare 900.000 lei; produse finite încasate în preț de vânzare 800.000 lei; servicii prestate terților dar nefacturate 50.000 lei; amortizări 100.000 lei; impozitul pe profit datorat 90.000 lei, plătit 60.000 lei.

a) 190.000 lei
b) 160.000 lei
c) 220.000 lei
d) 250.000 lei
e) 180.000 lei

105. În contabilitatea din țara noastră impozitul asupra profitului se calculează și înregistrează lunar și se varsă trimestrial. Care din formula de mai jos este folosită în determinarea masei profitului impozabil la sfârșitul trimestrului?

a) Rezultatul net contabil – creditul fiscal – reducerile fiscale + reintegrările fiscale;
b) Venituri totale – cheltuieli totale + reintegrări fiscale – deduceri fiscale – pierderi contabile;
c) Rezultatul net contabil + deduceri fiscale + pierderi fiscale + reintegrări fiscale;
d) Venituri totale – cheltuieli totale + cheltuieli nedeductibile fiscal – reducerile fiscale – creditul fiscal;
e) Venituri totale – cheltuieli totale – deduceri fiscale + impozitul pe profit și cheltuielile nedeductibile fiscal – pierderi fiscale de recuperat.

106. Se cunosc următoarele date privind activitatea unei societăți comerciale: cumpărări de stocuri 1.000.000 lei, consum de stocuri 800.000 lei, salarii datorate 3.000.000 lei, salarii plătite 2.500.000 lei, servicii nefacturate primite de la terți 900.000 lei, produse obținute la cost de producție de 6.000.000 lei vândute în totalitate la prețul de vânzare de 8.000.000 lei, produse încasate la preț de vânzare 7.000.000 lei. Precizați mărimea profitului realizat:

a) 3.300.000 lei;
b) 9.300.000 lei;
c) 2.600.000 lei;
d) 10.300.000 lei;
e) 3.600.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

107. Chiria se plăteşte trimestrial în avans pe data de 15 februarie, 15 mai, 15 august şi 15 noiembrie. Chiria anuală a fost de 500.000 lei dar a crescut la 600.000 lei la 15 mai 1999. Cheltuielile cu chiria în contul 121 pentru exerciţiul încheiat la 31.12.1999 vor fi de:
a) 575.000 lei;
b) 587.500 lei;
c) 558.000 lei;
d) 562.500 lei;
e) 712.500 lei.

108. La 31 decembrie „N" la întocmirea bilanţului contabil, situaţia privind impozitarea profitului se prezintă astfel:
– impozitul înregistrat în cursul anului 7.000.000 lei
– impozitul datorat cumulat la 31 decembrie „N" 8.500.000 lei
Care dintre înregistrările enumerate sunt corecte la 31 decembrie „N"?

a)	691=441	8.500.000
	121=691	8.500.000
b)	691=441	1.500.000
	121=691	1.500.000
c)	691=441	8.500.000
	121=691	1.500.000
d)	691=441	8.500.000
	121=691	7.000.000
e)	691=441	1.500.000
	121=691	8.500.000

109. Dispuneţi de următoarele informaţii: veniturile totale înregistrate 50.000.000 lei din care: dividende încasate de la o altă societate comercială 10.000.000 lei; cheltuieli totale înregistrate 35.000.000 lei din care: cheltuieli cu amenzile şi penalităţile 5.000.000 lei. Care este suma impozitului pe profit (cota de impozitare 38%) ?
a) 19.000.000 lei
b) 3.800.000 lei
c) 5.700.000 lei
d) 7.600.000 lei
e) 13.300.000 lei

110. Dispuneţi de următoarele date la închiderea exerciţiului:
Total cheltuieli 2.000.000 lei din care aferente exerciţiului curent 1.800.000 lei din care suma cheltuielilor de protocol 100.000 lei. Total venituri 3.000.000 lei din care dividende încasate 200.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Care este suma impozitului pe profit (cota impozitului 38%) ?

a) 415.400 lei
b) 413.060 lei
c) 411.160 lei
d) 403.060 lei
e) 412.500 lei

111. Dispuneţi de următoarele informaţii: venituri din exploatare 15.000.000 lei; venituri financiare 4.000.000 lei; venituri excepţionale 6.000.000 lei; cheltuieli pentru exploatare 14.100.000 lei; cheltuieli financiare 5.000.000 lei; impozitul pe profit 2.280.000 lei; impozitul pe dividende 500.000 lei.
Precizaţi care este rezultatul net al exerciţiului:

a) 5.400.000 lei
b) 5.900.000 lei
c) 4.120.000 lei
d) 3.620.000 lei
e) 6.400.000 lei

112. Care sunt dividendele plătite efectiv celor doi acţionari A şi B în baza datelor: capital subscris şi nevărsat 4.000.000 lei (1000 acţiuni A şi 3000 acţiuni B), capital subscris vărsat 6.000.000 lei (4000 acţiuni A şi 2000 acţiuni B), profitul repartizat ca dividende 2.400.000 lei?

a) 1.600.000 lei A şi 800.000 lei B
b) 1.400.000 lei A şi 1.001.000 lei B
c) 1.080.000 lei A şi 1.080.000 lei B
d) 1.200.000 lei A şi 1.200.000 lei B
e) 1.440.000 lei A şi 720.000 lei B

113. Precizaţi care dintre elementele menţionate reprezintă producţia exerciţiului:

a) venituri din vânzarea produselor finite; venituri din lucrări executate; venituri din activităţi diverse; venituri din producţia de imobilizări;
b) venituri din vânzarea produselor finite; venituri din vânzarea mărfurilor; venituri din lucrări executate; venituri din producţia de imobilizări; venituri din activităţi diverse;
c) venituri din vânzarea produselor finite; venituri din vânzarea mărfurilor; venituri din lucrări executate; venituri din activităţi diverse; alte venituri de exploatare;
d) venituri din vânzarea produselor finite; venituri din vânzarea mărfurilor; venituri din lucrări executate; venituri din activităţi diverse;
e) venituri din vânzarea produselor finite; venituri din vânzarea mărfurilor; venituri din lucrări executate; venituri din activităţi diverse; venituri din provizioane privind activitatea de exploatare.

Scanned with OKEN Scanner

114. Rezultatul fiscal este calculat extracontabil astfel:
a) rezultat contabil + deduceri fiscale – cheltuieli nedeductibile fiscal
b) rezultat contabil + venituri înregistrate în avans + venituri din participaţii – cheltuieli de protocol
c) venituri – cheltuieli – pierderi din anii precedenţi + credit fiscal – cheltuieli nedeductibile
d) rezultat contabil – deduceri fiscale + cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal
e) venituri – cheltuieli + cheltuieli nedeductibile fiscal – deduceri fiscale

115. Care este relaţia de calcul a Activului net intrinsec ?
a) Activul net contabil + Provizioanele petru riscuri şi cheltuieli nejustificate + Datorii pe termen scurt
b) Activul net contabil + Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli nejusitificate – Capital subscris nevărsat
c) Capitalurile proprii + Provizionale pentru riscuri şi cheltuieli nesustificate – Capital subscris vărsat
d) Capitalurile proprii – Activele fictive – Capital subscris nevărsat + Pasive de regularizare
e) Activul net contabil – Capital subscris nevărsat – Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

116. Formula completă pentru determinarea activului net contabil calculat pe baza bilanţului contabil întocmit înainte de începerea lichidării societăţii comerciale este:
a) Total activ bilanţier – fondul de participare la profit – datorii
b) Total activ bilanţier – datorii – conturi de regularizare şi asimilate de pasiv
c) Total activ bilanţier – datorii – venituri înregistrate în avans
d) Total activ bilanţier – fondul de participare la profit – datorii – conturi de regularizare şi asimilate de pasiv
e) Total activ bilanţier – fondul de participare la profit – conturi de regularizare şi asimilate de pasiv

117. Care este mărimea activului net la societatea absorbantă „Y" în condiţiile: activul bilanţier 980.000 lei, plusvaloarea latentă din evaluarea imobilizărilor corporale 200.000 lei, datorii financiare 300.000 şi datorii de exploatare 200.000 lei?
a) 480.000 lei
b) 680.000 lei
c) 580.000 lei
d) 980.000 lei
e) 880.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

118. Cifra netă de afaceri se calculează prin:
a) Însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri, executarea de lucrări şi prestarea de servicii şi producţia de imobilizări.
b) Însumarea veniturilor rezultate din lvirările de bunuri, executarea de lucrări şi prestarea de servicii mai puţin rabaturile, remizele şi alte reduceri comerciale acordate clienţilor.
c) Veniturile din vânzări plus sau minus veniturile din produţia stocată plus veniturile din producţia de imobilizări.
d) Veniturile din vânzări de bunuri, lucrări şi servicii plus veniturile realizate din subvenţii pentru investiţii.
e) veniturile din vânzarea de bunuri, lucrări şi servicii plus veniturile realizate în avans.

119. Într-un cont de profit şi pierdere alcătuit pe criteriul naturii chletuielilor şi veniturilor nu figurează unul din următorii indicatori:
a) cifra de afaceri;
b) producţia exerciţiului;
c) costul de producţie al bunurilor vândute;
d) rezultatul din exploatare;
e) rezultatul curent al exerciţiului.

120. Precizaţi care dintre formulele contabile enumerate reflectă deţinerea de către societatea absorbantă a unei părţi din capitalul societăţii absorbite înainte de operaţia de fuziune:

a)	456=%	10.000.000	
	1012	9.000.000	
	1042	1.000.000	
b)	456=%	10.000.000	
	1012	9.000.000	
	1042	500.000	
	261	500.000	
c)	456=%	10.000.000	
	1012	9.000.000	
	1042	500.000	
	462	500.000	
d)	456=%	10.000.000	
	1012	9.000.000	
	106	500.000	
	1042	500.000	

Scanned with OKEN Scanner

e)

456=%	10.000.000
1012	9.000.000
1042	500.000
503	500.000

121. Din bilanţul celor două societăţi A şi B intrate în fuziune rezultă că activul real evaluat la A (absorbant) 22.700.000 lei (exclusiv 2.000 acţiuni x 2.000 lei deţinute la B), datorii A 9.500.000; activul real evaluat la B 15.500.000 lei, datorii B, 3.500.000 lei. Numărul de acţiuni A 12.000 x 1000 lei şi B 5000 x 1000 lei. Care este prima de fuziune?

a) 7.200.000 lei
b) 4.000.000 lei
c) 2.400.000 lei
d) 4.800.000 lei
e) 3.200.000 lei

122. Din contabilitatea celor două societăţi intrate în fuziune rezultă: activul real evaluat 21.000.000 lei A şi 9.955.000 lei B, exclusiv 500 acţiuni x 1.200 lei deţinute la A; datorii 4.500.000 lei A şi 2.000.000 lei B. Numărul de acţiuni 10.000 x 1.000 lei A şi 2.500 x 1.000 lei B; B este absorbită. Care este numărul de acţiuni emise de absorbant:

a) 4.800 titluri
b) 3.500 titluri
c) 5.500 titluri
d) 3.000 titluri
e) 5.200 titluri

123. Dispuneţi de următoarele informaţii pentru societatea comercială A (absorbantă) şi societatea comercială B (absorbită):

– societatea A – capital social 1.000 acţiuni x 10.000 lei/acţiune şi activul net contabil 30.000.000 lei;
– societatea B – capital social 5.000 acţiuni x 1.000 lei/acţiune şi activul net contabil 12.000.000 lei.

Precizaţi care este numărul de acţiuni emis de societatea A pentru remunerarea aportului cedat de către societate B.

a) 420 acţiuni
b) 500 acţiuni
c) 380 acţiuni
d) 390 acţiuni
e) 400 acţiuni

Scanned with OKEN Scanner

124. Indicaţi care dintre procedeele enumerate pentru determinarea şi delimitarea cheltuielilor pe purtător şi pe sectoare nu poate fi utilizat.

a) procedeul ponderii cantităţilor cu preţurile
b) procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute
c) procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune
d) procedeul statistico-experimental
e) procedeul punctelor de maxim şi minim

125. Indicaţi contul care reflectă datele necesare determinării costului efectiv al producţiei neterminate după metoda indirectă:

a) 331
b) 902
c) 921
d) 923
e) 933

126. Precizaţi semnificaţia corectă a formulei contabile:

902 = %
923
924

a) Repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie şi a cheltuielilor generale pe obiecte de calculaţie
b) Înregistrarea produselor obţinute
c) Decontarea costului subactivităţii
d) Decontarea costului producţiei neterminate
e) Înregistrarea diferenţelor de preţ.

127. În exerciţiul N societatea „X" a obţinut produse finite la costul de producţie de 300.000 lei şi a vândut jumătate din ele la preţul de vânzare de 180.000 lei. Între cheltuielile ocazionate de obţinerea produselor finite apar: materiile prime 80.000 lei, salariile 100.000 lei, amortizarea mijloacelor fixe 40.000 lei. Indicaţi răspunsul corect privind indicatorii: valoarea adăugată (VA) şi excedentul brut de exploatare (EBE) calculaţi pe baza tabloului soldurilor intermediare de gestiune (TSIG).

a) VA = 330.000; EBE = 250.000
b) VA = 330.000; EBE = 150.000
c) VA = 250.000; EBE = 150.000
d) VA = 210.000; EBE = 110.000
e) VA = 250.000; EBE = 110.000

Scanned with OKEN Scanner

128. O întreprindere fabrică un singur fel de produs. La finele lunii N s-au fabricat 1000 unităţi cantitative (u.c.) de produs finit, 300 u.c. cu un grad mediu de finisare de 60% iar la începutul lunii se aflau în stoc 100 u.c. de produs în curs de execuţie evaluate la 9.000 lei. Cheltuielile înregistrate în cursul lunii au fost de 173.000 lei. Care este costul unitar al producţiei în curs de execuţie?

a) 173,90 lei
b) 80,87 lei
c) 155,00 lei
d) 93,00 lei
e) 37,60 lei

129. Determinaţi costul subactivităţii în baza următoarelor date: cheltuieli fixe 50.000 lei, producţia programată 120 t, producţia realizată 84 t:

a) 14.850
b) 15.000
c) 14.500
d) 15.200
e) 15.420

130. Calculaţi costul marginal (diferenţial) unitar, folosind următoarele date: costul total al lotului nou de produse 20.000 lei, costul total al lotului precedent 16.000 lei, cantitatea fabricată în cadrul noului lot 68 t, cantitatea fabricată în cadrul lotului precedent 60 t:

a) 450
b) 420
c) 500
d) 510
e) 425

131. Dispuneţi de următoarele informaţii: cantitatea de produse fabricată şi vândută 50 bucăţi; preţul de vânzare unitar 600 lei/buc; costul unitar 450 lei/buc; cheltuieli fixe totale 12.000 lei.
Precizaţi care este factorul de acoperire.

a) 28%
b) 24%
c) 26%
d) 25%
e) 23%

Scanned with OKEN Scanner

132. Precizaţi tipul de producţie căruia îi este specific următorul model de calcul:

$$Cp = Cht - (Vs1 + Vs2 + Vsn)$$

în care: Cp = costul produsului principal
Cht = costurile totale de producţie
Vs1, 2, n = valoarea produselor secundare

a) Producţie interdependentă
b) Producţie de legătură sau de îmbinare
c) Producţie sectodimensională
d) Producţie cuplată
e) Producţie pe faza succesivă

133. O societate comercială fabrică două comenzi (A şi B) în cadrul unei secţii de producţie. Comanda A prezintă producţie neterminată la începutul perioadei – 60.000 lei. Costurile directe înregistrate: 100.000 lei comanda A, 150.000 lei comanda B. Cheltuielile indirecte de producţie 75.000 lei repartizate în funcţie de costurile directe. Comanda B prezintă la sfârşitul perioadei o producţie neterminată de 45.000 lei. Care este costul de producţie al celor două comenzi?

Comanda A		**Comanda B**
a) 191.000 lei	şi	151.000 lei
b) 190.000 lei	şi	150.000 lei
c) 188.000 lei	şi	148.000 lei
d) 189.000 lei	şi	152.000 lei

134. Datele de evidenţă şi calcul se prezintă astfel: costuri totale ale procesului de producţie cuplat 700.000 lei; costurile pentru pregătirea şi desfacerea produselor după încheierea procesului de producţie cuplat, 20.000 lei produsul secundar şi 70.000 lei produsul principal, valoarea la preţ de vânzare a produsului secundar 150.000 lei, iar veniturile din vânzarea produsului principal 750.000 lei. Indicaţi costul total şi marja produsului principal.

a) 640.000 lei	şi	110.000 lei
b) 570.000 lei	şi	180.000 lei
c) 640.000 lei	şi	120.000 lei
d) 550.000 lei	şi	200.000 lei
e) 570.000 lei	şi	200.000 lei

135. Calculaţi indicii de echivalenţă complecşi pentru produsul A şi produsul B (baza de comparaţie) folosind ca parametrii dubli de calcul greutatea şi suprafaţa

Scanned with OKEN Scanner

celor două produse, astfel: greutatea: produs A 54 Kg, produs B 32 Kg; suprafaţa: produs A 0,80 cm.p., produs B 0,45 cm.p.

Produs A:

a) 2,85
b) 2,40
c) 3
d) 3,15
e) 3,42

Produs B:

a) 1,14
b) 1,20
c) 1
d) 0,92
e) 0,85

136. O societate comercială a obţinut din procesul de producţie: 100 tone produs A (principal) şi 5 tone produs B (secundar).
Cheltuielile înregistrate: materii prime 400.000 lei; manopera 200.000 lei; cheltuieli indirecte de producţie 150.000 lei; cheltuieli generale de administraţie incluse în costul produsului 100.000 lei. Preţul de valorificare pentru produsul B 10.000 lei/tonă.
Precizaţi costul complet unitar al produsului A.

a) 7.980 lei
b) 8.050 lei
c) 8.000 lei
d) 8.100 lei
e) 7.960 lei

137. Dispuneţi de următoarele informaţii: cheltuieli înregistrate în cursul perioadei de gestiune 921/produs A – 300.000 lei; 932 – 450.000 lei din care cheltuieli fixe 50.000 lei; gradul de utilizare a capacităţii de producţie 80%; producţia neterminată la sfârşitul perioadei de gestiune 200.000 lei;
Cantitatea de produse obţinute din procesul de producţie 100 kg produs A.
Precizaţi costul unitar de producţie.

a) 5.410 lei
b) 5.390 lei
c) 5.400 lei
d) 5.405 lei
e) 5.415 lei

Scanned with OKEN Scanner

138. O societate comercială produce şi vinde produse finite pentru care cheltuielile variabile pe unitatea de produs sunt de 900 lei, preţul unitar de vânzare 1.200 lei, iar cheltuielile fixe ale perioadei 2.700.000 lei. Ce cantitate de produse trebuie fabricată şi vândută pentru a realiza un profit de 900.000 lei?

a) 9.200 buc.
b) 9.500 buc.
c) 10.000 buc.
d) 12.000 buc.
e) 11.500 buc.

139. O societate comercială fabrică două produse A şi B. La produsul A există producţie neterminată la începutul lunii de 200.000 lei. Cheltuielile directe contabilizate sunt: pentru produsul A 2.000.000 lei şi pentru produsul B 3.000.000 lei. Cheltuielile indirecte totale sunt de 800.000 lei. La produsul B există producţie neterminată la sfârşitul lunii de 180.000 lei. Care este costul producţiei terminate la finele lunii pentru produsele A şi B:

	A	B
a)	2.320.000	3.480.000
b)	2.520.000	3.300.000
c)	2.520.000	3.070.000
d)	2.200.000	3.480.000
e)	2.530.000	3.270.000

140. O societate comercială produce şi vinde 1.000 buc. produse având preţul de vânzare 1.500 lei, cheltuieli variabile 1.200 lei buc.; cheltuieli fixe totale 240.000 lei.

Care este cantitatea de produse ce trebuie fabricată şi vândută pentru ca profitul să fie zero ?

a) 950 buc.
b) 850 buc.
c) 750 buc.
d) 900 buc.
e) 800 buc.

141. La o societate comercială s-au fabricat produse pentru care costurile variabile totale au fost 12.800.000 lei, cheltuielile fixe 2.199.600 lei, iar veniturile realizate din vânzarea produselor 18.000.000 lei. Cantitatea de produse fabricate şi vândute 2.000 buc.

Precizaţi care este cantitatea şi, respectiv, valoarea producţiei echivalente punctului de echilibru:

Scanned with OKEN Scanner

a) 900 buc. şi 7.750.000 lei
b) 846 buc. şi 7.614.000 lei
c) 875 buc. şi 7.500.000 lei
d) 800 buc. şi 7.000.000 lei
e) 825 buc. şi 7.100.000 lei

142. Dispuneţi de următoarele informaţii pentru societatea A – absorbantă şi societatea B – absorbită:
Societatea A: capital social 1.000 acţiuni a 10.000 lei acţiunea, activul net contabil 30.000.000 lei
Societatea B: capital social 5.000 acţiuni a 1.000 lei acţiunea, activul net contabil 12.000.000 lei
Precizaţi care este valoarea primei de emisiune:
a) 8.000.000 lei
b) 8.500.000 lei
c) 7.000.000 lei
d) 7.500.000 lei
e) 9.000.000 lei

143. Dispuneţi de următoarele informaţii: cantitatea de produse fabricate şi vândute 60 buc.; preţul de vânzare unitar 750 lei/buc.; costul unitar 500 lei/buc.; cheltuieli fixe totale 10.000 lei. Precizaţi mărimea absolută cu care pot să scadă vânzările pentru ca unitatea să se menţină la nivelul punctului de echilibru:
a) 14.900 lei
b) 15.200 lei
c) 15.000 lei
d) 15.100 lei
e) 14.950 lei

144. Societatea comercială „CONTAB" execută două comenzi, A şi B, în cadrul a două secţii de producţie. Cheltuielile înregistrate:
Secţia 1:
– comanda A 200.000 lei
– comanda B 250.000 lei
– cheltuieli indirecte de producţie (comune ale secţiei) 225.000 lei
Secţia 2:
– comanda A 150.000 lei
– comanda B 250.000 lei
– cheltuieli indirecte de producţie (comune ale secţiei) 120.000 lei
Care este costul de producţie al comenzilor A şi B ?

Scanned with OKEN Scanner

a) 350.000 lei şi 500.000 lei
b) 300.000 lei şi 700.000 lei
c) 495.000 lei şi 375.000 lei
d) 675.000 lei şi 520.000 lei
e) 495.000 lei şi 700.000 lei

145. Ce semnifică înregistrarea contabilă ?

902=921 100.000

a) repartizarea cheltuielilor indirecte ale producţiei;
b) decontarea la sfârşitul lunii a costului efectiv al producţiei finite;
c) stabilirea şi înregistrarea diferenţei de preţ;
d) colectarea cheltuielilor directe;
e) obţinerea produselor finite;

146. O societate comercială fabrică două produse, A şi B. La produsul B există producţie neterminată la începutul lunii – 120.000 lei. Cheltuielile directe contabilizate sunt pentru A 800.000 lei şi pentru B 1.200.000 lei, iar cheltuielile indirecte totale sunt de 400.000 lei. La produsul B există producţie neterminată la sfârşitul lunii de 50.000 lei. Care este costul producţiei terminate la finele lunii pentru produsele A şi B ?

	A	B
a)	900.000 lei	1.570.000 lei
b)	910.000 lei	1.670.000 lei
c)	1.160.000 lei	1.410.000 lei
d)	1.060.000 lei	1.550.000 lei
e)	960.000 lei	1.510.000 lei

147. O societate comercială se lichidează. La începerea lichidării, în bilanţ figurează următoarele elemente:
Activ: mijloace fixe 3.000.000 lei; clienţi 1.000.000 lei; mărfuri 4.000.000 lei; disponibil la bancă 4.000.000 lei.
Pasiv: capital social 8.000.000 lei; rezerve 2.000.000 lei; datorii 2.000.000 lei
Cu ocazia lichidării: se încasează creanţe; se plătesc datorii; se vând mijloace fixe cu lei şi se impozitează rezultatele din lichidare.
Capitalul propriu net rămas se împarte între cei doi asociaţi având în vedere că A deţine 75% şi B 25% din capitalul social.
Care sunt valorile de partaj cuvenite celor doi asociaţi ?

	A	B
a)	8.000.000 lei	2.000.000 lei
b)	7.950.000 lei	2.650.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

c) 6.755.000 lei 2.843.000 lei
d) 7.500.000 lei 2.500.000 lei
e) 7.779.000 lei 2.593.000 lei

148. Cu ocazia realizării activului la lichidare, clienţii dubioşi (incerţi) au reprezentat o valoare nominală de 1.400.000 lei, sumă din care s-a recuperat 500.000 lei, provizionul constituit 800.000 lei. Care din înregistrările de mai jos poate fi reţinută?

a) % = 416 1.400.000 lei
512 500.000 lei
491 800.000 lei
128 100.000 lei

b) % = 416 1.400.000 lei
512 500.000 lei
128 900.000 lei

c) 512 = 416 500.000 lei

d) % = 416 600.000 lei
512 500.000 lei
1012 100.000 lei

e) % = 411 1.400.000 lei
512 500.000 lei
151 800.000 lei
128 100.000 lei

149. Bilanţul contabil înainte de efectuarea partajului se prezintă astfel: conturi la bănci 6.874.000 lei, capital social 5.000.000 lei, rezerve legale 1.000.000 lei, rezultatul lichidării (ct. 121) 874.200 lei. Care este înregistrarea şi mărimea partajării rezervelor:

a) 1061 = 456 1.000.000 lei
456 = 446 1.000.000 lei
446 = 512 900.000 lei
456 = 512 100.000 lei

b) 1061 = 457 1.000.000 lei
457 = 441 100.000 lei
441 = 512 100.000 lei
457 = 512 900.000 lei

c) 1061 = 457 1.000.000 lei
457 = 441 380.000 lei
441 = 512 380.000 lei
457 = 446 82.000 lei
446 = 512 558.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

d) 1061 = 457	1.000.000 lei
457 = 446	100.000 lei
457 = 512	900.000 lei
446 = 512	100.000 lei
e) 1061 = 456	1.000.000 lei
456 = 441	380.000 lei
441 = 512	380.000 lei
456 = 446	62.000 lei
446 = 512	62.000 lei
456 = 512	558.000 lei

150. Atelierul de reparaţii al unei întreprinderi de producţie execută, pentru terţi, două comenzi de reparaţii la două autocamioane: comanda 922/100 şi 922/101, ambele fără producţie neterminată la începutul şi sfârşitul perioadei. Executarea comenzilor a ocazionat următoarele cheltuieli:

– Piese de schimb	800.000 lei, din care: 450.000 lei pentru cd. 922/100 350.000 lei pentru cd. 922/101
– Salarii muncitori plătiţi în acord	1.500.000 lei, din care: 850.000 lei pt cd. 922/100 650.000 lei pt cd. 922/101
– CAS aferente	375.000 lei, din care: 212.500 lei pt. cd. 922/100 162.500 lei pt. cd. 922/101
– Amortizare utilaje	3.100.000 lei
– Salarii muncitori auxiliari	520.000 lei
– CAS aferentă	130.000 lei

Cheltuielile indirecte se repartizează în funcţie de salariile directe (inclusiv CAS).

Regia generală de 30% se calculează în funcţie de costul de producţie al fiecărei comenzi.

În baza datelor prezentate, calculaţi costul complet pentru cd 922/100

a) 4.120.400
b) 4.345.200
c) 4.728.750
d) 5.115.400
e) 5.404.500

Scanned with OKEN Scanner

151. Identificaţi formula contabilă care exprimă înregistrarea corectă, în contabilitatea de gestiune, a costului calculat prin aplicarea formulei:

$$\text{Cost} = \text{Cheltuieli fixe} \times 1 - \left(\frac{\text{Nivelul real al activităţii}}{\text{Nivelul normal al activităţii}}\right)$$

a) 933 = %
921
922
923
924

b) % = 921
902
933

c) 921 = 901

d) 903 = 902

e) 902 = %
923
924
925

152. În baza datelor, specificate în continuare, determinaţi mărimea absolută a impozitului pe profit

– Total venituri realizate	5.000.000 lei
– Dividende cuprinse în venituri	400.000 lei
– Total cheltuieli efectuate	3.500.000 lei
– Amenzi şi penalizări (cheltuieli nedeductibile)	100.000 lei
– Cota impozitului pe profit	38%

a) 382.400
b) 456.000
c) 462.100
d) 501.200
e) 512.800

153. Prin inventarierea efectuată la o unitate comercială cu amănuntul s-a constatat un minus la sortimentul de marfă „A" al cărui preţ cu amănuntul este de 500.000 lei inclusiv TVA de 25% (convenţional) procentul de adaos comercial fiind de 25%.

Se solicită calculul costului de achiziţie al minusului de inventar

a) 415.200
b) 424.000
c) 415.000
d) 410.500
e) 320.000

Scanned with OKEN Scanner

154. O secţie principală de fabricaţie produce două produse („A" şi „B") care ocazionează următoarele cheltuieli:
Total cheltuieli directe 1.200.000 lei, din care:
– pentru produs A 400.000 lei
– pentru produs B 800.000 lei
Total cheltuieli indirecte 600.000 lei, din care 200.000 lei reprezintă cheltuieli fixe.
Cheltuielile indirecte se repartizează în funcţie de valoarea materiilor prime de 400.000 lei, din care:
– pentru produsul „A" 240.000 lei
– pentru produsul „B" 160.000 lei.
Gradul de activitate al secţiei de producţie este de 80%.
În baza datelor prezentate, calculaţi costul de producţie al produsului „A"
a) 682.400
b) 736.000
c) 712.400
d) 782.500
e) 825.110

155. Două societăţi comerciale fuzionează prin absorbţie (S1 absorbantă şi S2 absorbită). În baza datelor privind situaţia patrimonială a celor două societăţi calculaţi numărul de acţiuni care trebuie să-l emită societatea absorbantă (S1)

A **Situaţia patrimonială a societăţii absorbante** **P**

Maşini şi instalaţii	20.000.000	Capitalul social	20.000.000
Produse finite	10.000.000	(1000 acţiuni x 20.000 lei)	
Clienţi	2.000.000	Rezerve	4.000.000
Disponibil bancă	8.000.000	Furnizori de imobilizări	16.000.000
Total Activ	40.000.000	Total Pasiv	40.000.000

A **Situaţia patrimonială a societăţii absorbite (S2)** **P**

Construcţii	15.000.000	Capital social	4.000.000
Mărfuri	5.000.000	(1000 acţiuni x 4000 lei)	
Clienţi	800.000	Rezerve	5.600.000
Disponibil bancă	1.600.000	Furnizori	12.800.000
Total Activ	22.400.000	Total Pasiv	22.400.000

Scanned with OKEN Scanner

a) 640
b) 510
c) 400
d) 840
e) 915

156. Din seria de formule contabile de mai jos, identificaţi pe cea care reflectă corect înregistrarea rezultatului inventarierii la depozitul de produse finite, în condiţiile în care:
– soldul stabilit în listele de inventariere 800.000 lei
– soldul stabilit cu ajutorul conturilor analitice 760.000 lei
a) 345 = 701
b0 771 = 345
c) 121 = 345
d) 345 = 711
e) 711 = 345

157. O întreprindere cu producţie cuplată (concomitentă) fabrică un produs principal (A) şi două produse secundare (a^1 şi a^2), acestea din urmă fiind evaluate la preţuri de vânzare unitare posibile care includ cota de TVA de 20% (convenţional) şi cota de profit de 60%. Aceste preţuri sunt:
– preţ de vânzare unitar a^1 – 120.000 lei/kg
– preţ de vânzare unitar a^2 – 200.000 lei/kg
Cheltuielile de desfacere ocazionate de cele două produse secundare sunt: 2500 lei pentru a1; 3200 lei pentru a^2.
Cunoscând aceste date, să se calculeze costul unitar de producţie al produsului secundar a^1.
a) 60.000 lei
b) 58.600 lei
c) 58.200 lei
d) 62.300 lei
e) 62.100 lei

158. Centrala electrică a unei întreprinderi cu activitate de producţie a obţinut în luna curentă o producţie de 425.000 kwh energie electrică din care 25.000 kwh reprezintă consumul propriu al centralei. Costul unitar al energiei electrice calculat pentru centrală este de 500 lei Kw/h.
Producţia centralei electrice a fost livrată celor două secţii principale de fabricaţie ale întreprinderii. Consumul de energie al celor două secţii a fost înregistrat de

Scanned with OKEN Scanner

un contor unic şi apoi repartizat la sfârşitul lunii asupra celor două secţii consumatoare în funcţie de puterea instalată a motoarelor astfel: secţia I-a 5.500 Kw; secţia II-a 4.500 Kw.
În baza datelor prezentate, calculaţi valoarea energiei electrice ce se include în cheltuielile secţiei a II-a – principală de fabricaţie:
a) 85.450.000 lei
b) 85.680.000 lei
c) 87.300.000 lei
d) 92.000.000 lei
e) 90.000.000 lei

159. Cheltuielile indirecte de producţie efectuate în luna curentă de secţia I-a principală de fabricaţie însumează 1.845.000 lei, din care 500.000 lei reprezintă cheltuieli fixe. Nelucrând la întreaga capacitate, secţia respectivă a realizat 18.000 t/lună, în loc de 20.000 t/lună.
Cunoscând aceste date, calculaţi suma cheltuielilor indirecte de producţie ale secţiei I-a ce trebuie inclusă în costuri ţinând seama de nivelul său de activitate.
a) 1.385.000 lei
b) 1.350.000 lei
c) 1.400.000 lei
d) 1.410.500 lei
e) 1.425.000 lei

160. O unitate de producţie fabrică sortimentul x în două tipodimensiuni: tipodimensiunea x1 din care se obţin 800 kg şi tipodimensiunea x2 din care se obţin 1.000 kg.
Pentru calculul costului unitar pe tipodimensiuni se foloseşte procedeul coeficienţilor de echivalenţă, complecşi, determinaţi în funcţie de următorii doi parametri:
– consumul de materii prime: 9 kg pentru tipodimensiunea x1; 7,2 kg pentru tipodim. x2;
– număr ore maşină pe unitate tipodimensiune:
6 ore pentru tipodim x1; 5,4 ore pentru tipodim. x2.
În efectuarea calculelor, tipodimensiunea x1 este considerată produs etalon.
Luând în calcul datele corespunzătoare, determinaţi producţia echivalentă pentru tipodimensiunea x2.
a) 720 kg
b) 752 kg
c) 710 kg

Scanned with OKEN Scanner

d) 828 kg
e) 831 kg

161. Totalul cheltuielilor înregistrate la articolul de calculaţie „Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului" este de 250.000 lei şi se repartizează asupra comenzilor 921/100 şi 921/101, după procedeul cifrelor relative de structură, folosind ca bază de repartizare cheltuielile directe ocazionate de fiecare comandă astfel: 135.000 lei la comanda 921/100: 165.000 lei la comanda 921/101.
În baza datelor prezentate, calculaţi cota-parte din cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului ce revine comenzii 921/100.
a) 111.420
b) 112.315
c) 112.500
d) 113.210
e) 113.400

162. Se cunosc următoarele date extrase din bilanţul contabil al societăţii „A" (absorbante) înainte de fuziune:
– total activ 25.500.000 lei, din care mijloace fixe la valoare netă contabilă de 15.000.000 lei
– total pasiv 25.500.000 lei, din care datorii faţă de furnizori în sumă de 7.500.000 lei
– număr de acţiuni ce constituie capitalul social: 15.000 lei
– la data fuziunii mijloacele fixe ale societăţii „A" au fost evaluate la 19.500.000 lei, celelalte elemente patrimoniale rămânând la valorile bilanţiere.
În baza datelor de mai sus, calculaţi valoarea matematică contabilă a unei acţiuni la aportul societăţii „A".
a) 1450
b) 1.500
c) 1.514
d) 1.520
e) 1.582

163. După efectuarea înregistrărilor în contabilitatea societăţii comerciale „B" achiziţionată de societatea „A", bilanţul societăţii B (bilanţ de partaj), se prezintă astfel:

Activ		**Pasiv**	
– Disponibilităţi cont bancar	6.600.000	– Capital social	6.000.000 (2000 acţiuni)
		– Rezultatul achiziţiei	600.000
Total A	6.600.000	Total P	6.600.000

Scanned with OKEN Scanner

Cele 2000 de acţiuni care constituie capitalul societăţii „B" sunt deţinute de patru acţionari, astfel: acţionar „A" 700 acţiuni; acţionar „B" 500 acţiuni; acţionar „C" 600 acţiuni; acţionar „D" 200 acţiuni.
Calculaţi suma ce se cuvine acţionarului „C" în urma efectuării operaţiei de partaj.
a) 2.180.000
b) 2.210.800
c) 1.980.000
d) 1.910.000
e) 1.985.000

164. Se prezintă următorul bilanţ final de lichidare al societăţii comerciale „X"

Activ		**Pasiv**	
– Disponibilităţi		– Capital social	800.000 (700 acţiuni)
cont curent	1.126.500	– Rezerve	200.000
Total A	1.126.500	Rezultatul lichidării	126.500
		Total P	1.126.500

Cele 100 acţiuni care formează capitalul social sunt de două tipuri: unele reprezintă părţi din capitalul social neamortizat, iar altele părţi din capitalul social amortizat, astfel:
– 70 acţiuni „A" reprezintă capital social neamortizat
– 20 acţiuni „B" reprezintă capital social amortizat integral
– 10 acţiuni „C" reprezintă acţiuni amortizate pentru 50% din valoarea nominală
Determinaţi suma de mărime egală ce se repartizează pentru o acţiune, indiferent de tipul acesteia (repartizarea se face din câştigul realizat din lichidare)
a) 4.850
b) 4.910
c) 5.120
d) 5.265
e) 5.415

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie

1. **Bojian O.** — *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Eficient, Bucureşti, 1996.

2. **Capron M.** — *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, Bucureşti, 1994.

3. **Colasse B.** — *Contabilitate generală*, ed. a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995.

4. **Darie V. şi colectiv** — *Manualul expertului contabil şi al contabilului autorizat*, Editura Agra, Bacău, 1995.

5. **Demetrescu G.G. şi colectiv** — *Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979.

6. **Deprez M.** — *La comptabilité des societés comerciales*, La Villeguérin, Editions, Paris, 1990.

7. **Drăgan C. M.** — *Noua contabilitate a agenţilor economici*, Editura Hercules, Bucureşti, 1993.

8. **Dumbravă P., Pop A.** — *Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism*, Editura „Intelcredo", Deva, 1995.

9. **Elliot B., Elliot J.** — *Financial Accounting and Reporting*, Prentice Hall, London, 1993.

Scanned with OKEN Scanner

10. **Epuran M., Pop A.** — *Bazele contabilităţii*, Editura de Vest, Timişoara, 1994.

11. **Epuran M. şi colectiv** — *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, vol. I şi II, Editura de Vest, Timişoara, 1995.

12. **Epuran M. Băhăiţă V. Grosu C.** — *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999

13. **Evian E.I.** — *Contabilitate dublă*, Bucureşti, 1946.

14. **Feleagă N.; Ionaşcu I.** — *Contabilitatea financiară*, vol. 1, 2, 3, 4, Editura Economică, Bucureşti, 1993.

15. **Feleagă N., Ionaşcu I.** — *Tratat de contabilitate*, vol. I şi II, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

16. **Feleagă N.** — *Îmblânzirea junglei contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1996.

17. **Feleagă N. şi colectiv** — *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996.

18. **Feleagă N. Ionaşcu I.** — *Tratat de contabilitate*, vol. I şi II, Editura Economică, Bucureşti, 1999.

19. **Grosjean R.** — *Comptabilité*, Imprimerie Vandoise, Lausanne, 1975.

20. **Iacobescu S. şi colectiv** — *Curs de contabilitate comercială generală*, ed. a II-a, Biblioteca Contabilă, Bucureşti, 1928.

21. **Louis Klee** — *La comptabilité des societés dans la C.E.E.*, La Lilleguerin Editions, 1992.

22. **Manolescu M.** — *Managementul financiar*, Editura Economică, Bucureşti, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

23. **Manolescu M. şi colectiv** — *Noul sistem de contabilitate. Contabilitatea de gestiune*, Editura Sidex, 1994.

24. **Mârza Şt.** — *Contabilitatea unităţilor lucrative*, Editura Continent, Sibiu, 1994.

25. **Matiş D. şi colectiv** — *Bazele contabilităţii*, Editura Intelcredo, Deva, 1996.

26. **Mazarichi C. şi colectiv** — *Contabilitate aplicată*, Editura Naţional, 1995.

27. **Munteanu V.** — *Contabilitatea şi consolidarea conturilor anuale la societăţile de grup*, Editura Lucman, Bucureşti, 1997.

28. **Munteanu V.** — *Contabilitatea financiară a întreprinderilor* (vol. I şi II), Editura Lucman, Bucureşti, 1997.

29. **Munteanu V.** — *Control şi audit financiar*, Editura Lucman, Bucureşti, 1998

30. **Munteanu V.** — *Contabilitatea financiară a întreprinderilor*, vol. I şi II, Editura Lucman Serv., Bucureşti, 1997.

31. **Munteanu V. Ţurcan A.** — *Grupurile de societăţi – consolidarea contabilă*, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

32. **Munteanu V.** — *Control şi audit financiar*, Editura Lucman Serv., Bucureşti, 1998.

33. **Negruţiu M. Dumitrana M.** — *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Maxim, Bucureşti, 1998.

34. **Oană Gh.** — Cartea cenzorilor din societăţile comerciale, Editura Saeculum, Bucureşti, 1995

Scanned with OKEN Scanner

35. **Oprea C. şi colectiv** — *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995.

36. **Pântea P.** — *Contabilitate analitică*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1984.

37. **Pântea P. şi colectiv** — *Bilanţul contabil* Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1987.

38. **Pântea P. şi colectiv** — *Contabilitate de gestiune*, Editura Intelcredo, Deva, 1994.

39. **Pântea P. şi colectiv** — *Contabilitatea generală a economiei de piaţă*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1992.

40. **Pântea P. şi colectiv** — *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*, Editura Intelcredo, Deva, 1998.

41. **Pântea P.** — *Managementul comtabilităţii româneşti*, Ediţia a II-a, Editura Intelcredo, Deva, 1989.

42. **Pop A.** — *Contabilitate comparată şi aprofundată*, Editura Intelcredo, Deva, 1996.

43. **Raţiu T. şi colectiv** — *Cartea contabilului autodidact*, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995.

44. **Ristea M.** — *Noul sistem contabil al agenţilor economici din România*, Editura C.E.C.C.A.R., 1993.

45. **Ristea M.** — *Noul sistem contabil din România*, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994.

46. **Ristea M. şi colectiv** — *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, Editura Tribuna economică, Bucureşti, 1995.

47. **Ristea M.** — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I., Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1995.

Scanned with OKEN Scanner

48. **Ristea M. şi colectiv** — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1996,

49. **Ristea M.,** — *Contabilitatea rezultatului întreprinderii*, Editor Tribuna Economică, Bucureşti, 1997.

50. **Scorţescu Gh.** — *Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici*, Editura Dosoftei, Iaşi, 1996.

51. **Staicu C-tin şi colectiv** — *Contabilitatea financiară şi de gestiune*, Craiova, 1996.

52. **Tabără N.** — *Contabilitate naţională*, Editura Moldova, Iaşi, 1996.

53. **Traşcă M.** — *Contabilitatea tranzacţiilor comerciale*, editor Tribuna economică, 1995.

54. **Ursulescu E.** — *Metode moderne de contabilizare a elementelor patrimoniale*, Tribuna economică, 1995.

55. **Vişan D.** — *Noul sistem contabil în comerţul exterior*, Editura Economică, Bucureşti, 1994.

56. **Voica V.** — *Contabilitatea – principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate*, Editura Eureconomica, Bucureşti, 1993.

57. **Voica V.** — *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*, Editura C.M.C.F.P.P.C.C.C., Bucureşti, 1996.

58. *** — *International Accounting Standards Committee*, Londra, 41, Kingsway

59. *** — Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990, republicată.

60. *** — Legea contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

61. *** Legea reorganizării unităţilor economice de stat în regii autonome şi societăţi comerciale nr. 15/1990, cu modificările ulterioare.

62. *** Legea nr. 64/1995 privind reorganizarea societăţilor comerciale, cu modificările ulterioare.

63. *** Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare.

64. *** Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată.

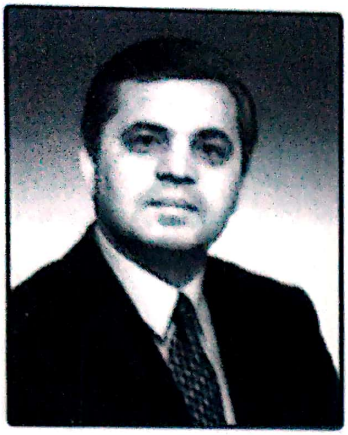
65. *** Ordonanţa Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit (cu modificările ulterioare).

66. **Ministerul Finanţelor** Sistemul contabil al agenţilor economici, Editura Economică, Bucureşti, 1994.

67. *** Colecţiile revistelor de specialitate: „Expertiza contabilă", „Revista generală de contabilitate şi expertiză", „Tribuna economică", „Finanţe, credit şi contabilitate", „Economistul", „Adevărul-economic", 1990-1999.

Scanned with OKEN Scanner

Victor Munteanu



- lector universitar, doctor în economie – specialitatea contabilitate;
- beneficiar al cursurilor de specializare "Contabilitatea în economia de piață" și "Organizarea și desfășurarea activității de audit financiar–contabil într-un cabinet de profil" – sub egida Ordinului Experților Contabili și Contabililor Agreați (O.E.C.C.A.) – Franța;
- a deținut funcții de expert principal și inspector general în Direcția generală a contabilității din Ministerul Finanțelor aducându-și contribuția la implementarea noului sistem contabil al agenților economici;
- deține o bogată experiență profesională în domeniul contabilității, organizarea și exercitarea profesiei contabile libere în condițiile economiei de piață;
- absolvent al seminarului C.N.C.C. – Franța și deținător al certificatului de formator în specialitatea audit financiar, deținând calitatea de expert contabil;
- în perioada 1993-1995, a deținut funcția de secretar general al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;
- atestat ca cenzor extern independent de către C.N.V.M.
- și-a axat preocupările științifice și practice pe trei domenii de interes: contabilitatea financiară, auditul financiar – contabil și consolidarea conturilor la societățile de grup. În fapt, el caută necontenit "statuarea" rolului și locului profesionistului contabil din România, considerând aceasta ca o condiție sine-qua-non a acurateții și credibilității informației financiar – contabile.

CONTABILITATEA FINANCIARĂ A ÎNTREPRINDERILOR • VOLUMUL II •

- CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE: delimitări, evaluare, evidență operativă, contabilitatea analitică și sintetică;
- CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII: definirea, conținutul, structura, evaluarea, evidența operativă, contabilitatea analitică și sintetică;
- CONTABILITATEA TREZORERIEI: delimitări, contabilitatea titlurilor de plasament, valorilor de încasat, operațiilor de încasări și plăți prin conturile de la bănci, a creditelor bancare pe termen scurt, a dobânzilor, operațiilor bănești în numerar, acreditivelor și avansurilor de trezorerie;
- CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATULUI: concept, conținut, structură, evidență operativă, contabilitatea categoriilor de cheltuieli și venituri pe feluri de activități (exploatare, financiare și excepționale), determinarea și contabilizarea rezultatului exercițiului;
- CONTABILITATEA ELEMENTELOR EXTRAPATRIMONIALE: conturile din afara bilanțului și conturile de bilanț;
- LUCRĂRILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE CONTABILĂ: importanță; lucrările pregătitoare pentru înlocuirea documentelor de sinteză, raportările contabile semestriale și anuale;
- CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚII ECONOMICE: operațiile de leasing, conturile consolidate, achiziționarea, fuziunea și lichidarea societăților comerciale.

◆ PROBLEME ȘI ÎNTREBĂRI DE CONTROL – Volumul II
◆ TESTE-GRILĂ PENTRU EXAMENELE DE ABSOLVENȚĂ ȘI LICENȚĂ – Volumul II

Scanned with OKEN Scanner